

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PODNIKOHOSPODÁŘSKÁ

Controlling jako nástroj ekonomického řízení podniku

Management Accounting of Enterprise

Student: Bc. Michal Menc

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Zdeněk Mikoláš, CSc.

Ostrava 2010

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michal Menc**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6208T020 Ekonomika podniku
Specializace: 02 Ekonomika podniku
Téma: **Controlling jako nástroj ekonomického řízení podniku**
Management Accounting of Enterprise

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoreticko-metodologická část
 3. Analytická část
 4. Návrhy a doporučení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Aspi Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
LUCEY, T. *Management Accounting*. 3rd ed. London: DP Publications Ltd., 1992. 558 s. ISBN 1 873981 15 5.
KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum s.r.o., 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Zdeněk Mikoláš, CSc.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010




prof. Ing. Zdeněk Mikoláš, CSc.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně. Všechny číselné podklady a údaje byly poskytnuty společností EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. a NIKOM, a.s.. V rámci zachování obchodního tajemství byly se souhlasem EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. a NIKOM, a.s. upraveny veškeré údaje, které jsou předmětem obchodního tajemství. Literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpal, v práci řádně cituji.

Datum :

Podpis :

Obsah

1. Úvod.....	2
2. Systém controllingu jako nástroj ekonomického řízení podniku	4
2.1. Podnik jako systém.....	5
2.1.1. Cíle řízení podniku	7
2.1.2. Funkce řízení podniku	9
2.1.3. Řízení podniku jako proces	10
2.2. Controlling jako nástroj ekonomického řízení podniku	11
2.3. Controlling v literatuře.....	15
2.3.1. Pojem controlling	15
2.3.2. Koncepte controllingu.....	17
2.4. Koncepte controllingu	19
2.4.1. Koncepte směrem k rozpočtnictví	19
2.4.2. Koncepte zaměřená k informacím	19
2.4.3. Koncepte orientovaná na systém řízení.....	20
2.4.4. Praktické přístupy ke controllingu	23
2.5. Manažerské účetnictví	24
2.5.1. Pojetí a vývoj manažerského účetnictví.....	24
2.5.2. Manažerské účetnictví jako zdroj informací pro controlling.....	25
2.5.3. Přetváření nákladového účetnictví na manažerské.....	26
2.6. Metody užívané v controllingu	28
2.6.1. Metoda ABC/M.....	29
2.6.2. Metody užívané v praxi podniku pro plánování.....	30
2.6.3. Metody užívané v praxi podniku pro analýzu skutečnosti	31
3. Controlling jako nástroj ekonomického řízení nadnárodní společnosti	32
3.1. Představení vybraných společností	32
3.1.1. EVRAZ GROUP, S.A.	32
3.1.2. EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	32
3.1.3. NIKOM, a.s.	34
3.2. Systém řízení.....	35
3.2.1. Řízení v EVRAZ GROUP, S.A.	35
3.2.2. Řízení v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	36
3.2.3. Řízení v NIKOM, a.s.	36
3.3. Řízení controllingu	38
3.3.1. Controlling v EVRAZ GROUP, S.A.	38
3.3.2. Controlling v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	38
3.3.3. Controlling v dceřiných společnostech EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	39
3.4. Controlling a reporting dceřinné společnosti NIKOM, a.s.	40
3.4.1. Charakteristika reportingu	40
3.4.2. Výkaznictví v rámci reportingu	42
3.5. Popis vybraných výkazů v rámci reportingu	44
3.5.1. Výkaz objemy a ceny prodeje	44
3.5.2. Výkaz technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin.....	47
3.5.3. Výkaz výrobní náklady.....	47
3.5.4. Výkaz zisku a ztráty	50
4. Návrhy a doporučení na změny vyplývající z analýzy controllingu.....	54
4.1. Charakteristika slabých míst systému řízení a reportingu.....	54
4.2. Změny v systému řízení společnosti	54
4.2.1. Opuštění od direktivního řízení NIKOM, a.s.	55
4.3. Změna plánovací metodiky zásob	56
4.3.1. Návrh plánování zásob	57
4.4. Změny v controllingu společnosti.....	58
4.4.1. Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů.....	58
4.4.2. Zavedení nového výkazu do reportingu.....	60
5. Závěr.....	63
Zdroje a literatura	64
Literatura	64
Zdroje	64
Seznam zkratk	65
Seznam obrázků, tabulek, grafů	67
Seznam příloh.....	68

1. Úvod

Svět, ve kterém dnes žijeme je výrazně globalizovaný a dochází v něm ke stále větší specializaci jednotlivých výrobních odvětví a oborů ať už v tradičních oblastech a regionech zaměřených na výrobu určitého druhu výrobků a nebo v nových teritoriích pro něž může tato výroba dnes představovat nestandardní oblast činnosti, ale v budoucnu se může stát stěžejní a rozhodující pro daný stát či nadnárodní region. Obzvláště patrný je tento trend od konce minulého a začátkem tohoto století v oblasti hutnictví železných a neželezných kovů v Evropě a dalších průmyslově vyspělých státech odkud se metalurgická výroba přesouvá do jiných oblastí a regionů.

Ekonomicky, surovinově, energeticky a lidsky náročná výroba železných a neželezných kovů s mnohdy nízkou přidanou hodnotou tedy opouští svá tradiční teritoria a směřuje do míst, kde jsou nižší náklady na pracovní sílu, nižší nároky na spotřebu energií, kde je výborná dostupnost surovin a energetických zdrojů a především poptávka po vysoké intenzitě investiční výstavby, což dnes představuje především region jihovýchodní Asie, jižní Afriky, středního východu a to zejména do států jako jsou Čína, Indie, Jihoafrická republika a Spojené arabské emiráty.

V tomto stále tvrdším konkurenčním prostředí z obchodního hlediska je také nutno hledat takové zdroje, které pomáhají udržovat tradiční výrobní obory v jejich původních lokalitách. Mezi tyto zdroje patří neustálý tlak na snižování nákladovosti výroby včetně neustálého zefektivňování výrobního procesu a zároveň zvyšování přidané hodnoty výrobků, čehož lze v hutnických oborech dosáhnout především přechodem k náročnější výrobě jako jsou např. plechy pro produktovody (ropovody, plynovody apod.), kalené plechy, plechy vyšších gradů pro lodářské společnosti, zlepšování výtěžnosti výroby hotových výrobků nebo různých kovových a nekovových přísad, zlepšování energetické náročnosti výroby a inovace ve všech směrech produkce.

Ve společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL a.s., nastala po úspěšné privatizaci, která byla dokončena v listopadu roku 2005 situace, kdy tradiční výrobce plechů a dlouhých výrobků (profilová ocel) se stal součástí skupiny EVRAZ GROUP, S.A.. Okamžitě se začaly projevovat synergické efekty spojení s nadnárodní společností především v oblasti prodeje a dostupnosti zakázek a zároveň obrovský tlak vlastníka na intenzivní snižování všech druhů nákladů ve společnosti a to obzvláště v oblasti controllingu. Prostředkem, který vyvolal tento

tlak bylo zavedení nového druhu reportingu, který je postaven na bázi IFRS a směřuje do značné hloubky znalostí jednotlivých nákladových položek.

V roce 2007 se vedení společnosti EVRAZ GROUP, S.A. rozhodlo expandovat ve světě v oblasti vanadiového obchodu. Tento obchod je vysoce lukrativní především v oblasti produkce vysoce pevnostních ocelí, kdy se slitina vanadu a železa tzv. ferovanad (FeV) přidává jako legující prvek při výrobě oceli. EVRAZ GROUP, S.A. koupila postupně výrobní podniky v Jihoafrické republice, Spojených státech amerických a České republice. V České republice se součástí skupiny EVRAZ GROUP, S.A. (r. 2005) stala po podniku EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. také společnost NIKOM, a.s. (r. 2007), která bývala kdysi součástí socialistického podniku Kovohutě Mníšek pod Brdy.

Cílem této práce je podrobit zkoumání systém controllingu ve společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. se specifickým zaměřením na její dceřinou společnost NIKOM, a.s.. V rámci této analýzy se práce zaměří na rozbor reportingových zpráv NIKOM, a.s., které jsou pravidelnou součástí měsíčního, čtvrtletního a ročního reportingu. Kromě provedení rozboru reportingového balíčku bude práce zaměřena na návrh změny řízení v rámci společnosti NIKOM, a.s. a úprav zkoumaných výkazů pro zlepšení controllingu jako nástroje ekonomického řízení.

K dosažení stanoveného cíle této diplomové práce budou využity metody porovnání teorie uplatňování controllingu v podniku se skutečně užívanými metodami controllingu v praktickém životě hutní společnosti. V rámci praktické části bude provedena kvantitativní analýza reportingového balíčku s cílem přinést nové návrhy, které povedou k úpravám užívaných výkazů tak, aby se staly přehlednějšími a lépe využitelnými managementem společnosti.

Z důvodů zachování a ochrany obchodního tajemství byla pro potřeby této diplomové práce určitým způsobem upravena použitá data z podnikové praxe.

2. Systém controllingu jako nástroj ekonomického řízení podniku

Na základě systémově teoretického pojetí řízení podniku jsou zpracovány aktuální požadavky na formování a řízení podniku a jsou vysvětleny nejdůležitější manažerské přístupy k jejich zvládnutí.

Cílem řízení podniku je života schopný podnik, který svými vnitřně řízenými změnami působí svou orientací navenek. Základním předpokladem toho je schopnost podniku přizpůsobení se vnějším podmínkám a pokroku. Ke splnění této řídicí úlohy potřebují manažeři rozsáhlé informace, které jsou schopny být integrující složkou při řízení a tou je doplnění řízení controllingem.

Základní obraz podniku je dnes vykreslen v teorii i praxi systémového myšlení. Systémem můžeme pro tento účel rozumět množinu jednotlivých prvků, mezi kterými existují vzájemné vazby s obousměrnými účinky. Takto pojatý systém se perfektním způsobem hodí k tomu, abychom rozdělili předmět našich úvah, kterým je podnik do jednotlivých složek (subsystémů). V této souvislosti bych chtěl poukázat na jednotlivé vzájemné vazby mezi jednotlivými složkami a prvky. Podnik rovněž působí jako systém a je také v rozmanitých vazbách ke svým konkurentům, zákazníkům, státu, dodavatelům, médiím atd., které lze rovněž chápat jako systém. Soubor všech systémů působících v okolí podniku se označuje podnikatelské okolí.

Eschenbach (2004) se vyjádřil takto: „Toto okolí nutně ovlivňuje vzájemné akce a reakce každého podniku. Kdo chce vědět, jak funguje podnik, musí vědět, jak funguje podnikatelské okolí a jak se navzájem podnik a okolí ovlivňují.“

Předpokládejme, že platí teze, že se řízení podniku, v němž je uplatňováno řízení controllingem mnohonásobně zlepší, pak nutně musí existovat představa o podniku jako množině různých systémů a subsystémů s tím, že jsou známy cíle, aby mohly být určeny jednotlivé složky controllingového systému v rámci tohoto podniku. K tomuto účelu by měl sloužit tento krátký nárys systémově teoretického pohledu na podnik jako celek a na jeden z jeho podsystémů "řízení podniku", z tohoto náčrtu také vyplývají základní zásady pro řízení a vedení podniku, jakož i pro aktuální potřeby a požadavky na strukturu a způsob řízení podniku v ekonomické praxi, což je základním předpokladem pro vyvození nezbytnosti řízení pomocí controllingu při každodenním rozhodování, požadavků na moderní controlling a na hlavní funkce controllingu.

2.1. Podnik jako systém

Podle Eschenbach (2004, str. 28 a 29) „Podnikový systém může být charakterizován těmito vlastnostmi:

- Podnik je sociálně ekonomicko-technický systém. Jednotlivými prvky podniku jsou lidé a stroje, zařízení a ostatní věcné prostředky, jejichž vzájemná součinnost je účelově zaměřená (ve smyslu vytváření výkonů v podniku).
- Mezi jednotlivými prvky uvnitř podniku existují vzájemné složité vazby ve formě komunikačních a výrobních struktur. Rovněž je nutno si uvědomit, že podnik není jen a pouze výsledkem vědomých procesů tvorby ale, že se vytvářel též samovolně a neformálně v souvislosti s vazbami a tlakem svého okolí.
- Podnik musí být otevřený a vše zahrnující systém, který působí neustále ve vztahu ke svému okolí pomocí složité sítě různých transakcí a je ovlivňován mnoha zpětnými vazbami. Otevřenost podniku vytváří jeho závislost na okolí, a tím omezuje nezávislost v rozhodování, jednání a řízení systému.
- Podnik není statický, ale dynamický a pravděpodobnostní (na pravděpodobnosti založený) systém, který musí být značně přizpůsobivý svému okolí a na základě probíhajících zpětných vnějších a vnitřních vazeb musí být schopen rychlé a úspěšné reakce vůči svému okolí a také vnitřní reflexe.
- Jako cílově zaměřený a cíle vyhledávající systém sleduje podnik takové cíle, které se dané situaci v okolí podniku přiměřeně přizpůsobí měnícím se vnějším vztahům, a tyto musí být nově stanoveny.
- Jako ekonomicky soběstačný systém musí se podnik chovat tak, aby byl schopen udržet svou existenci a ke splnění svých základních funkcí musí své chování přizpůsobit strategii maximální výnosnosti v určitém časovém horizontu, ale zároveň se musí snažit hospodařit tak, aby minimálně pokryl své náklady a v krátkodobém horizontu může být i ztrátový.
- Podnik musí jako samostatná jednotka, ale zároveň jako systém s mnoha funkcemi splňovat veškeré nároky na tvorbu všech funkčních hodnot pro různé vůči němu nárokuje si skupiny jako jsou držitelé akcií, investoři, pracovníci a partneři z okolí.
- Všechny procesy, které vedou ke změnám, stejně jakož i reakce na vnější a vnitřní vlivy, se stávají pro živý sociální systém současně procesy, kterými se podnik jako systém učí.“

Ze jmenovaných systémových vlastností lze odvodit nezbytnost zavádění controllingu v podnikové praxi a veškeré požadavky, které jsou na controllingu uvnitř podniku kladeny.

Zásadně je možné rozdělit podnik na dva vzájemně propojené systémy a to na systém výkonný a na systém řízení. Výkonný systém se zabývá v procesu výroby užitím produkce - za níž lze považovat výrobky nebo služby a dále pak použití pracovních sil - zahrnuje veškeré prvotní podsystémy podniku jako jsou výroba, prodej výrobků a služeb, nákup, výzkum, vývoj atd. a dá se rozdělit na systém zboží, který se vztahuje k výkonům a na personální systém. Systém zboží lze definovat tak, že obsahuje jak hmotné, tak i nehmotné reálné zboží včetně podnikem poskytovaných služeb a nominální zboží jímž chápeme veškeré věcné prostředky, které mohou být orientovány na vstup a na výstup, pracovní sílu a její výkony a samozřejmě v neposlední řadě finanční prostředky. Personální systém je tvořen na bázi jednotlivých pracovníků, kteří jsou potřební k provedení požadovaných výkonů, aby bylo dosaženo požadovaného záměru v oblasti produkce.

K základnímu výkonnému systému, jak bylo popsáno v předchozím odstavci patří také druhý systém a to je řídicí systém. K němu se váží sekundární subsystémy, které se překrývají s primárními subsystémy a vnímají přímou funkci tvorby, rozhodování a řízení. V praxi lze rozlišit tyto druhotné podsystémy následovně jak píše Eschenbach (2004, str. 29):

- „hodnotový systém
- plánovací a kontrolní systém
- informační systém
- organizační systém
- systém personálního řízení
- systém motivace a pobídky“

Pro stanovení rámce působení controllingu je nezbytná a nutná jeho vzájemná koordinace se systémem řízení, kterou lze založit na základním tvrzení systémově teoretického přístupu nauky o managementu: jak tvrdí Eschenbach (2004, str. 29) citují: „Vidíme-li controlling jako nástroj systematického utváření a řízení podniku, má náhled do systému, který má řídit a vytvářet, fundamentální význam. Kvalita systémového modelu určuje kvalitu řídicích opatření. Promyšlení funkcí a struktur podniku v jeho okolí vede ke kvalitativnímu zhodnocení tvorby a řízení.“

Přijmeme-li tezi, že způsob řízení podniku je systém, pak můžeme použít dva naprosto od sebe odlišné způsoby pohledu na jeho řízení a to je konstruktivistický a systémově evoluční způsob řízení. V rámci obou těchto přístupů je vidět jednu shodnou rovinu tzn., že se pokoušejí přinést a oživit různé postupy a techniky, jejichž užití povede ke správnému a efektivnímu řešení daného problému.

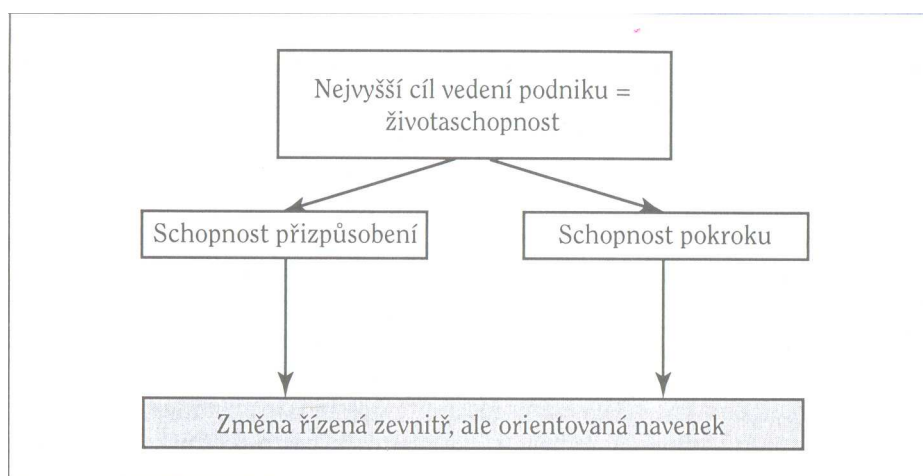
Nutnost vytvoření všeobecných pravidel pro řízení je dán postulátem systémově evoluční formulace: všechny způsoby myšlení a metody řízení, které mají být účinné a mají účinně fungovat v jednoduchých systémech, nelze bez dalších úprav jen tak jednoduše převádět a aplikovat na složité systémy. Tyto složité a vzájemně mnohonásobně provázané systémy je možno účinně kontrolovat jen tehdy, když jsou veškeré nástroje, pomůcky a systémy řízení stejným způsobem rozmanité jako je samotný systém, na nějž je řízení zaměřeno. Z tohoto důvodu nelze takovéto vzájemně provázané a mimořádně složité systémy řídit na detailní úrovni jednotlivých konkrétních jevů. Řídící strategie, které se jeví jako úspěšné vždy vyžadují mnoho vrstevnou a mezi systémovou vzájemnou regulaci. Řídící aktivity se tedy nemohou zaměřit jen na okamžité úspěšné dosažení cílů, o nichž bylo rozhodnuto, že budou dosaženy, ale musí se především zaměřit na vytvoření výhodných podmínek, při nichž je možno požadovaných cílů a úkolů úspěšně dosáhnout. Cenou, kterou je nutno v tomto případě za takové zvládnutí komplexnosti úkolů přinést je pak určitá nepřesnost v detailech s níž musí management takto řízeného podniku počítat.

2.1.1. Cíle řízení podniku

Pro stanovení důležitosti a priorit jednotlivých obecných cílů v rámci řízení podniku se stává rozhodující myšlenkou mnohovrstevná mezi systémová regulace: podnik jako sledovaný subjekt (systém) by měl být specifikován za pomoci vztahů a vazeb, ve kterých se vůči sobě nacházejí jeho jednotlivé prvky a vzájemné návaznosti mezi nimi. Oblast možných vztahů a vzájemných vazeb, v nichž se celý systém nachází má ovšem své hranice. Dojde-li k tomu, že systém nastavené mantinely a hranice překročí, celý systém se zhroutí a přestane plnit svou funkci. Systém, který si chce zachovat schopnost přežití musí mít nastaveny specifické vlastnosti, které mu umožňují pohybovat se v rámci daných vymezených oblastí. Tyto vlastnosti můžeme nazvat jako „nezbytně nutné požadavky pro přežití“ a je zcela nezbytné je vždy brát v potaz jako proměnné veličiny, které jsou kritické pro další existenci podniku a jeho správné fungování na trhu.

Z pohledu, že nelze považovat podnik za statický systém jsou významné především požadavky na správné fungování podniku. Jestliže v podniku či při vazbách na jeho okolí vznikají problémové situace, pak tyto jsou obvykle závislé na interakci mezi řízeným subjektem, jeho systémem a jeho okolím. Takovéto vzájemné působení musí být vždy příčinou změny a navenek se projevuje opět jako nové nastavení podmínek. Nejvyšší prioritou managementu společnosti tedy nemůže sestávat jen z optimalizace poměrů (efektivity nebo výkonnosti), ale také ve vytváření nutných podmínek pro zachování trvalých schopností, respektive vlastností systému. Vzájemné vazby a nich vyplývající poměry v dané společnosti jsou vázány na určité nastavení podmínek v podniku a jeho okolí. Stav, který se často zdá být jako nejlepší se stává velmi nečíska se změnou podmínek právě málo optimálním a nevhodným. V první rovině přece nemůže jít jen o vývoj schopností jednotlivých zaměstnanců, ale stav a vývoj v podniku jako celku. Jednou z základních povinností managementu má být jeho schopnost upravovat vztahy, vazby a vlastnosti uvnitř jím řízené společnosti tak, že nebudou nějakou delší dobu trvat již vzniklé problémové situace, které by nebylo možno úspěšně ze systému odstranit nebo je ke spokojenosti všech vyřešit.

Obrázek 2.1.1-1 Schopnost přizpůsobení a pokroku jako cíle vedení podniku



Zdroj: ESCHENBACH, R. A KOL. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. Obrázek ze strany 34.

Prvotním cílem řízení podniku se tedy musí stát životaschopnost společnosti jako bazická vlastnost všech vzájemných vazeb a propojení systémů (viz. Obrázek 2.1.1-1 Schopnost přizpůsobení a pokroku jako cíle vedení podniku). Z toho plyne požadavek na následující:

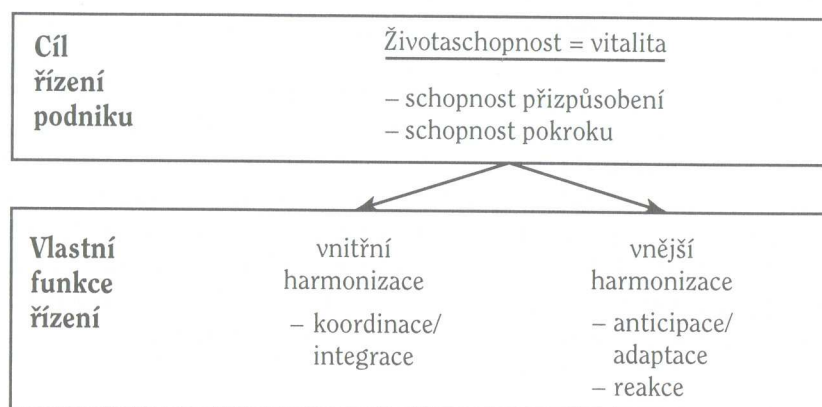
- Schopnost přizpůsobení, což předpokládá nutnost přizpůsobit se všem vzájemným vlivům okolí na společnost (podnik).

- Schopnost pokroku, což představuje za každých okolností si zachovat a rozvinout svou identitu při přijímání a uplatnění svých zkušeností, formou učení se z chyb resp. zaváděním nových metod a postupů a vyzríváním.

2.1.2. Funkce řízení podniku

Plnění vedoucí funkce podniku tzn. jeho řízení je třeba vnímat jako sumu všech funkcí, které by měla daná společnost vykonávat, aby byla schopna další existence na trhu. Podnik musí být ve stálém vztahu akce a reakce vůči svému okolí a musí být připraven uplatnit svou schopnost udržet svou průběžnou rovnováhu. Každá ze všech neustále se tvořících a zanikajících rovnovážných vazeb má svůj specifický charakter ne statických, ale dynamických rovnovážných stavů a ty mohou znamenat, že se celý systém po narušení vzájemných vazeb nevrátí do rovnováhy, ale zhroutí se.

Obrázek 2.1.2-1 Funkce řízení podniku



Zdroj: ESCHENBACH, R. A KOL. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. Obrázek ze strany 37.

Z pohledu okolí podniků, to jsou níže uvedené rovnováhy:

- Finančně hospodářská rovnováha – která je nastavena na plnění požadavků majitele společnosti k dosažení co největší efektivity společnosti, a která je u něj vyjádřena výplatou dividend v určitém časovém horizontu.
- Zbožně – hospodářská rovnováha – která je zaměřena na dosažení maximální spokojenosti zákazníka a jeho udržení v následujícím období (neodejde ke konkurenci).
- Personálně hospodářská rovnováha – v maximální možné míře naplňuje požadavky zaměstnanců společnosti a respektuje příslušnou legislativu a ostatní předepsané normy v oblasti pracovně-právních vztahů včetně ochrany zdraví.

- Informačně hospodářská rovnováha – je to taková rovnováha, která objektivně zabezpečí dostatek informačních zdrojů a z nich pramenících informací tak, aby byla zajištěna shoda s příjmem informací, které musí podnik vnímat ve svém okolí nebo je tomuto okolí poskytovat.

2.1.3. Řízení podniku jako proces

Řízení podniku jako proces je způsob pohledu na řízení podniku, který se zabývá procesem možnosti tvorby a uplatnění vlastní vůle ze strany managementu společnosti. Takovýto způsob řízení může být chápán jako proces, při kterém se realizuje řízení a dochází v něm k rozhodování a prosazování vůle nejvyššího managementu podniku.

Jedním z nejdůležitějších předpokladů pro takovéto řízení společnosti, které je schopné fungovat a uplatňovat si své nezbytné funkce, je potřeba nejvyššího managementu společnosti mít stanoveny operativní cíle, s vypracovanými kontrolními postupy a mechanismy k měření stupně dosažení cíle, včasnou zpětnou vazbu s pokud možno vhodnými a co možná nejvíce důležitými řídicími informacemi, rychlou a precizní dopřednou vazbu a v maximální možné míře disponovat kontrolními informacemi včetně informací o odchylkách.

Procedury, které všechny tyto výše uvedené složky zajišťují a popřípadě zpracovávají tzn. stanovení strategického a operativního cíle, rozpočtování resp. plánování, přijímání rozhodnutí v daných pravomocech, organizace, prosazování rozhodnutí, které mají vést k dosažení vytčených cílů, jakož i kontrola úrovně plnění vytčených ukazatelů resp. úkolů a s tím spojená možná přizpůsobování rozpočtů a plánu vč. úpravy systému, se neustále opakují ve smyslu procesu vyvození poučení se z chyb příp. nesrovnalostí tzn. učení se. Tento cyklus vedoucích orgánů společnosti od nejvyšší dozorcí rady, přes představenstvo společnosti až po nižší střední management vystupuje v každé rovině organizace, takže společnost může být chápána jako síť s mnoha různými stupni na bázi různě spojených a vzájemně se ovlivňujících regulačních obvodů.

Řízení společnosti tak vyžaduje především co nejrychleji odhalit takové směry ve vývoji okolí, které jsou schopny ohrozit samotnou stabilitu podniku a tím jeho existenci, signalizovat nutnost změn a připravit a uvést v život taková opatření, aby pokud možno nemohlo docházet k poruchám ve fungování mechanismu celé společnosti. Základním předpokladem ke splnění takto stanoveného cíle – fungování společnosti bez poruch je nutnost znalosti všech vstupních veličin, které vstupují do procesu. V běžné praxi je však

znalost všech výše jmenovaných podmínek málo pravděpodobná a více či méně nereálná. Regulace v tomto případě pak značí, že se vzájemně srovnají dvě kategorie např. plán (rozpočet) vůči skutečnosti, a že je jedna z daných (srovnávaných) veličin ovlivňována tím, že se přizpůsobuje druhé (zpětná vazba). U těchto dvou veličin (plán (rozpočet) proti skutečnost) se vždy musí přizpůsobit plán skutečnosti, ale ne však zpětně tj. plán na právě probíhající období, ale plán budoucí.

Eschenbach (2004) se vyjádřil takto: „Řízení a regulace mají probíhat podle systémových základních úvah nejen v rovině detailních jevů, ale především z nadhledu podnikové úrovně.“

V rámci podnikové ekonomické formulace systému se dají specifikovat a rozeznat jednotlivé fáze podnikové řídicí soustavy. Tato řídicí soustava se jednoznačně musí identifikovat především směrem k plánovacím procesům na úrovni všech stupňů managementu, jejichž problémy jsou jednoznačně specifikovány a jejichž průběh má a musí být řízen. Při řízení společnosti na všech úrovních se vyskytuje množství neočekávaných procesů řízení, které se obecně vymykají běžnému plánování a řízení z pohledu analytických rozborů.

2.2. Controlling jako nástroj ekonomického řízení podniku

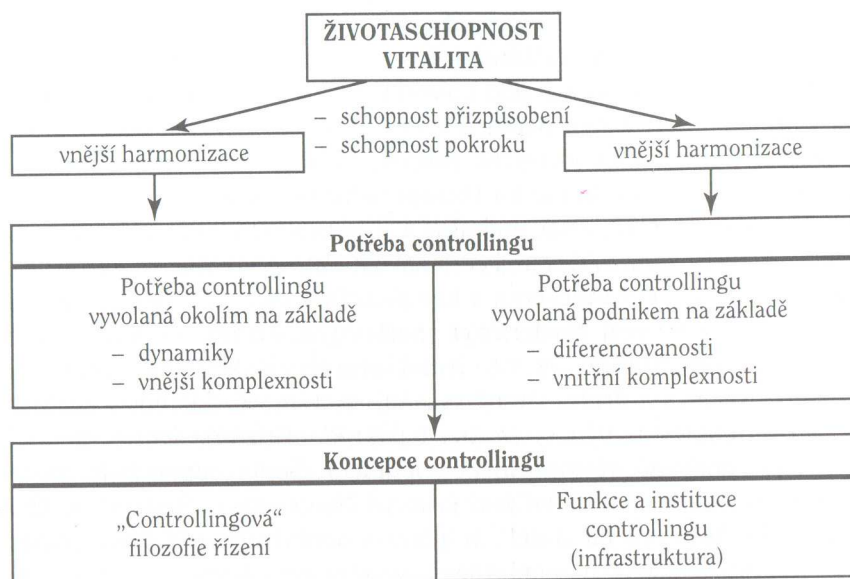
Vedoucí podnikoví pracovníci jsou postaveni do velmi náročné role. Musí se naučit zvládat řízení životného a pulsujícího podniku na základě neúplných informací, které jim jsou poskytovány v nereálném čase a pod enormním časovým tlakem.

Před managementem společnosti tak vyvstává potřeba zajištění systému, který je schopen doplnit a zkompletovat souhrnně řízení podniku, které vyplývá z vlastností podniku a z momentálních požadavků na řízení podniku. Tuto potřebu lze specifikovat jako potřebu controllingu, která je vyvolaná okolím a je vynucena tím, že podnik není uzavřeným celkem, ale naopak je a musí být otevřen vůči dynamickému a komplexnímu okolí a také nezbytnosti vnější pro sladění s okolím. Podnikem vyvolaná potřeba řízení pomocí controllingu je na jedné straně důsledkem působení okolí ve všech oblastech a na všech úrovních včetně dynamiky okolí, na druhé straně jsou požadovány systémové vlastnosti jako je multifunkcionalita, orientace na výnosy, která je závislá na nutnosti pokrytí nákladů, stejně jako zaměření na vyhledávání operativních a strategických cílů, které slouží podle odpovídající podpory controllingu k vnitřní harmonizaci vztahů uvnitř společnosti.

Přitom je nutno si neustále uvědomovat, že potřeba doplnění funkcí řízení controllingem je závislá v zásadě na stupni vnitřní a vnější komplexnosti. Vnitřní komplexnost je určena především rozsahem a mezinárodním charakterem podniku, mnohohrstevnatostí tvorby produktů včetně zhodnocování jeho výkonu mezi něž patří zejména stupeň diverzifikace, šířka a složitost sortimentu výroby, struktura dodavatelů vstupního materiálu a služeb a struktura odběratelů. Vnější komplexnost je především určena rychlostí rozvoje podniku, jeho charakterem tzn. jestli jde o podnik působící jen na tuzemském trhu nebo jeho mezinárodním charakterem a dále v neposlední řadě intenzitou odvětvové konkurence, zvratem v očekáváních majitelů podniku tzn. držitelů akcií společnosti a také obecnými změnami okolí.

Vitalita podniku je pak určena jednotlivými atributy (viz. Obrázek 2.1.3-1 Odvození potřeb controllingu).

Obrázek 2.1.3-1 Odvození potřeb controllingu



Zdroj: ESCHENBACH, R. A KOL. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. Obrázek ze strany 74.

Potřeba uplatnění controllingu uvnitř podniku, která je vyvolaná okolím vyplývá z nutnosti vnější harmonizace vůči okolí a také z nutnosti přizpůsobení se včetně ovládnutí dynamiky a komplexnosti okolí. Potřeba controllingu, která je vyvolaná podnikem vyplývá z narůstající vnitřní diferencovanosti a z komplexnosti podniku. Obě tyto vlastnosti vyvolávají nutnost sladění jednotlivých procesů uvnitř organizace tj. vyžadují vnitřní harmonizaci. Vnitřní rozdílnost a přitom komplexnost je v této souvislosti nutno pochopit jako reakci na vnější komplexnost a dynamiku okolí. Společnost je schopna si zachovat běžnou rovnováhu s

turbulentním mnohohrstevným okolím jen v případě, jestliže je schopna příslušným způsobem diferencovat své vlastní struktury a vytvářet rozmanitost, která je nezbytná pro správný směr vývoje. To klade nesmírně vysoké požadavky na koordinační a integrační schopnosti podniku, které však nemohou být zajištěny jen samou strukturou a organizátorským programováním. Pro správné zvládnutí těchto úloh musejí být vedením organizace prosazovány a také v rámci plánování a kontroly ustanoveny pravidla a musí být zajištěno jejich sledování a vyhodnocování účinnosti. Rovněž jsou nezbytné programy a plány ke tvorbě různých sekundárních podsystémů. Při řízení podniku s dělbou práce je nutné sladit požadavky plynoucí z jednotlivých řídicích činností s ohledem na nadřazené cíle. Výše popsanými opatřeními se stává schopnost koordinovat své činnosti vedle schopnosti pokroku a schopnosti přizpůsobení třetím předpokladem životaschopnosti. Z této potřeby koordinace systému řízení vyplývá samostatný funkcionální účel controllingu, který nelze naplnit pomocí dalších subsystémů řízení mezi něž patří především plánování a kontrola. Původním účelem zavedení controllingu ve společnosti je proto koordinace systému řízení, a to z důvodů zajištění sladění všech vnějších a vnitřních procesů a získání dostatečného množství nezbytných informací.

Správně nastavená koncepce controllingu doplňuje metodologii řízení podniku jak popisuje Eschenbach (2004):

- „controllingem jako filozofií řízení
- různými funkcemi controllingu, které doplňují řízení
- nástroji controllingu tzv. infrastrukturou controllingu“

Filozofie řízení podniku mj. prostřednictvím controllingu si dává za cíl tvorbu a řízení životaschopného podniku. Základem celého myšlenkového pochodu při řízení pomocí controllingu je řízení založené na plánování resp. na rozpočetnictví (budgeting) tj. řízení pomocí dopředné vazby a na regulaci tj. pomocí zpětné vazby. Řízení podniku může vyhovovat podmínkám controllingu jen v tom případě, že naplňuje následující kritéria:

- je zaměřeno na předem dané cíle
- staví na základě tvorby plánu a na kontrole plnění plánů
- očekává určitý způsob kladného nebo záporného chování
- je přizpůsobivé
- je rychlé a konstruktivní

Zajištění životaschopnosti je tedy základním cílem řízení podniku, který splňuje potřeby controllingu a z toho plynoucí schopnost tvořit nové hodnoty. Controlling jako nástroj řízení v podnikové praxi podporuje uskutečnění těchto cílů řízení svými speciálními funkcemi, které mohou být pokud je to zapotřebí poskytovány vlastním útvarem controllingu a k tomuto účelu vytvořenými systémy a nástroji.

Hlavní funkcí controllingu a v této souvislosti controllingových útvarů v jednotlivých podnicích se musí stát celková koordinace systému řízení tak, aby byla zajištěna shoda i integrace jednotlivých dílčích systémů řízení. Controlling tak musí také dbát na to, aby bylo dosaženo kontroly vnější komplexnosti a dynamiky za nezbytné pomoci vnitřní komplexnosti a diferencovatelnosti. Z toho vyplývá předpoklad na příslušné zabezpečení vedení organizace správnými a jednoznačnými informacemi. Tímto lze dokumentovat to, že informační funkce se stává po funkci koordinace druhou základovou funkcí controllingu.

Nutnost doplnění controllingových útvarů do struktury řízení podniku se v podnikové praxi velmi často projevuje v časovém nedostatku informací a rovněž v nedostatku relevantních informací pro závažná okamžitá rozhodnutí před než je management firmy postaven, jakož i v nedostatku technických, výrobních a ekonomických detailních odborných znalostech vedoucích pracovníků před nimiž stojí úkol učinit správné rozhodnutí. Nejen vrcholoví, ale i střední a nižší manažeři jsou generalisté, kteří často musí správně realizovat a prosazovat množství rozhodnutí při nedostatku nebo neúplnosti informací, které jim byly poskytnuty a to často v zásadním časovém nedostatku, když jsou v praxi postavení do situace, že musí rozhodnout ve stavu omezené znalostí situace a organizace. Z tohoto zásadního důvodu je nutno dodržet podmínku osobní dělby práce mezi manažerem a pracovníkem controllingu, při které tento funguje jako ekonomický poradce a jako informační zdroj s vlastními doporučeními k tvorbě a realizaci vůle majitele podniku. Úloha pracovníka controllingu spočívá v tom, že musí naplňovat požadavky managementu při poskytování relevantních informací resp. možných a dostupných informačních zdrojů a také koordinaci, aby bylo dosaženo zvýšení rozhodovací kapacity a kvality managementu. Přínosy pracovníků controllingových oddělení by měly spočívat ve zlepšení vyrovnaní se managementu s kvalitativními a kvantitativními problémy řízení. Správně nastavený proces vzájemné dopředné a zpětné vazby mezi manažerem a pracovníkem controllingového oddělení zlepšuje kvalitu rozhodování uvnitř podniku a také zároveň zvyšuje průhlednost důsledků tohoto procesu.

Ještě další význam může mít doplňující funkce pracovníka controllingu a to v personálním smyslu, protože každý pracovník managementu je na určité specifické úrovni svých znalostí a dovedností a tudíž vykazuje jemu vlastní vlastnosti a schopnosti, měl by pracovník controllinového oddělení tyto osobnostní profily manažerů doplnit jako v symbióze. V ideálním případě by měl působit manažer a pracovník controllingu jako dvojice navzájem se doplňujících a obohacujících nositelů odpovědnosti v podniku. Z takto nastaveného ideálního řešení dělby zodpovědnosti mezi managementem a pracovníky controllinových oddělení vyplývá, že různé typy manažerů potřebují různé typy pracovníků, což se musí vzít v úvahu při obsazování míst pracovníků v controllinových odděleních a při zavádění controllingu, aby se zabránilo animozitě mezi manažerem a pracovníkem controllingu resp., aby vedoucí pracovník nenarážel na neochotu nebo nepochopení z druhé strany.

Controlling jako takový musí být nositelem jediné koncepce, která bude schopna poskytnout celkovou pomoc řízení společnosti (zde jde obzvláště o filozofii managementu, funkce podporující řízení a nástroje resp. systémy, jakož i institucionální nositele). Controlling by měl doplnit a spojit management firmy jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu např. při vytvoření vlastních míst zaměstnanců controllinových oddělení. V oblasti IT se musí stát filozofie controllingu (software) a infrastruktura controllingu (hardware) nosnými pilíři při doplnění řízení. Při správném nastavení IT systému je možné dostat pod kontrolu komplexnost, dynamiku, multivrstevnatost řízení podniku, což vysvětluje proč došlo k tak mimořádným úspěchům a k tak velké poptávce po controllingu v hospodářské praxi.

2.3. Controlling v literatuře

2.3.1. Pojem controlling

Diskuse o controllingu ve světové literatuře se projevuje velmi nápadným rozporem. Na jedné straně dnes neexistuje ve světě žádný větší podnik, který by neměl vybudováno oddělení controllingu a zároveň je možno v literatuře najít téměř nepřehlednou šíři návrhů, definic a koncepcí controllingu. Jak tvrdí Eschenbach (2004, str. 77) „Každý má vlastní představu o tom, co znamená controlling, nebo co má znamenat, pouze tím každý míní něco jiného.“ Výsledky početných empirických výzkumů z USA a německé jazykové oblasti potvrzují postulát: „In practice, people with the title controller have functions that are, at one extreme little more than bookkeeping; at the other extreme, de facto general management.“

S pojmem controlling jsou v různých jazykových a ekonomických oblastech spojeny rozličná chápání tohoto pojmu. Podle Eschenbach (2004): Odvozuje se z kmene slova „control“. V běžné řeči můžeme najít u slova controlling přes 50 různých významů pojmu. Ve slovesném tvaru má tento pojem mimo jiné význam:

- vést, řídit, regulovat
- vládnout, spravovat
- obsluhovat, ovládat, kontrolovat
- v jmenném tvaru význam kontrola, zkouška, nutnost, dozor, přezkoušení, moc, rozkaz, násilí, omezení, vedení, zdrženlivost

Slovo „kontrol“ je tedy definováno jako srovnání plán - skutečnost: podle Eschenbach (2004, str. 78) citují: „The process of control is the measurement of performance by comparison with instruction, or programme or plan.“

Pojem controlling v literatuře není užíván v současné době jen jako ekonomická kategorie užívána ekonomickou vědou ke zlepšení řízení ekonomických procesů, ale je také používán v řadě odborných terminologií, jako jsou terminologie mechaniky, elektrotechniky, biologie, psychologie a v dalších vědních oborech. V oboru podnikové ekonomie dnes převažuje jako základní interpretace pojmu „control“, který je chápán jako vedení, řízení a regulace procesů.

Pojem controlling je z lingvistického hlediska neurčitý tvar slovesa „to control“. V angloamerické oblasti je v nauce o managementu chápán controlling vedle plánování, organizování atd. jako ústřední funkce managementu. Podle Eschenbach (2004, str. 78) může být interpretován jako citují: „measurement of accomplishment of events against the standard of plans and the correction of deviations to assure attainment of objectives according to plans“. Jak už bylo řečeno v předchozím textu controllingu by měl splňovat ústřední úlohu managementu, controllingem by se měly zabývat řadové instance všech stupňů hierarchie řízení společnosti, z čehož plyne, že controllingu se nesmí stát v podniku výlučně činností pracovníků controllingových oddělení. V silách úspěšného controllingu musí být zjištění rozpoznání budoucích a nebo stávajících odchylek od plánu resp. rozpočtu a po několika násobném průběhu cyklů nebo fází i odstranění vzniklých odchylek managementem společnosti.

2.3.2. Koncepce controllingu

Různé koncepce controllingu podávají základní výpovědi o jeho cílech a funkcích. V rámci podnikových ekonomik již byla před časem přijata řada koncepcí. Úloha a nástroje controllingu jsou v rámci jeho koncepce omezeny na základní cíle controllingu, což vede k tomu, že jednotlivé funkční a nástrojové rozdíly je možno převést na rozdíly jednotlivých koncepcí controllingu a na rozdíly v cílech controllingu.

Z typového hlediska je možno rozlišit dva různé druhy cílů controllingu:

- přímé / bezprostřední
- nepřímé / zprostředkované cíle

Za bezprostřední cíle controllingu (věcné cíle) je možno považovat takové cíle, které vymezují rozsah úloh controllingu a přitom jsou schopny určit, jestli jsou zahrnuty všechny funkce podpory controllingu mezi něž patří:

- obstarávání informací
- koordinace řízení
- spolurozhodování

Mezi bezprostřední cíle pak řadíme takové cíle, pomocí nichž je realizováno konkrétní řízení a z tohoto důvodu jsou také označovány jako cíle řízení.

Nepřímými neboli také zprostředkovanými cíli jsou ty cíle společnosti, které mají být dosaženy a controlling tvoří podporu nutnou k jejich dosažení. Samostatná úloha controllingu se v tomto případě zaměřuje na nepřímou podporu, proto se takovéto cíle považují za nepřímé cíle. Obsahově vstupují do controllingu, kde dochází k upřesnění úkolů pro controlling. Organizace je srovnávána s požadavky jeho majitelů. Konečné dosahované výsledky společnosti pak jednoznačně určí zda bylo dosaženo požadovaných parametrů a tedy bylo splněno očekávání majitele a tím ovlivňují další chování majitele vůči danému subjektu. Společnosti by tedy neměly být zaměřeny jen na sledování pouze finančních hospodářských ukazatelů, ale musí se zaměřit na celou škálu hodnot, které jsou nutné pro společenské posouzení organizace a to jsou např. sociální, ekologické a jiné cíle.

V mnoha teoretických studiích je úloha controllingu přenesena do koncepce informačního cíle, která požaduje, aby se controlling stal zásobárnou informací pro vrcholný a střední management společnosti, které se z velké části týkají oblasti tvorby a vyhodnocování plánu a na základě toho, aby sloužil jako podklad k řízení podniku. V takovémto chápání pak

musí být postaveny i metody a modely, které controlling používá. V tomto případě je i shodná náplň cílů, které jsou nutné a potřebné k zajištění adaptace, schopnosti anticipace a reakční schopnosti. Jak vyplývá z předchozího musí být controlling schopen interpretovat informační zdroje o očekávaných, případně již známých údajích o okolí, a o jeho působení vzhledem k dosažení žádoucího cíle. Controlling musí být rovněž uzpůsoben tak, aby byl připraven poskytnout veškeré interní informace, které jsou relevantní k plánování a kontrole.

V literatuře, která se zabývá controllingem se mnoho koncepcí zaměřuje na koordinaci a považuje ji za přímý cíl controllingu. Obecně by měla koordinace sloužit ke sladění činnosti uvnitř organizace v rámci dělby práce s přihlédnutím k nadřazenosti některých cílů. V důsledku tohoto pohledu pak dojde k harmonizaci řídicích činností na rozdíl od sladění samotných realizačních jednání.

V některých studiích jsou ještě uváděny další přímé cíle controllingu, které ale všechny se vztahují buď k oblasti informace, nebo k oblasti koordinace. V odborné literatuře se rovněž uvádějí koncepce controllingu, které považují podnikový cílový systém za nepřímý cíl controllingu. Jiné studie naopak definují nepřímý cíl controllingu jen jako cíl úspěchu. Tyto dva různé úhly pohledu na cíle controllingu vedou pak ke dvěma základním koncepcím, které jsou zaměřeny na systém cílů nebo na cíl úspěšnosti.

V rovině koncepcí, které jsou zaměřeny k přímým nebo nepřímým cílům controllingu, existují rovněž praktické přístupy, které jsou si vědomy, že pohled na otázku cíle je možno brát méně vědecky a s větším odstupem. Praktické přístupy se zaměřují především na jednotné chápání controllingu v organizaci, a proto kladou základní důraz na praktické zacházení s controllingem. Při takto postavené koncepci se potlačují do pozadí pojmově teoretická hlediska včetně originálního stanovení účelu controllingu. Toto vypovídá, že se např. takové příspěvky k přímým cílům controllingu vztahují jen nevýrazně. V praktickém životě se stává nejdůležitější funkcí funkce informační na níž se klade zároveň s funkcí koordinační maximální důraz. Praktické směřování se sice méně zaměřuje na teoreticky precizní vymezení controllingu, ale zaměřuje se na to, aby se controlling stal skutečně silným, informacemi podloženým základem pro řízení podniku a tak praktické přístupy ke controllingu se stávají důležitým empirickým základem a přispívají ke koncepčnímu vývoji controllingu.

2.4. Koncepce controllingu

Z nastavení nejdůležitějších cílů controllingu se pak určují následující typy koncepcí:

- koncepce směrem k rozpočetnictví
- koncepce zaměřená k informacím
- koncepce orientovaná na systém řízení
- koncepce přihlížející k praktickému hledisku

Tyto různorodé koncepce controllingu mají k dispozici rozdílné možnosti vedoucí k řešení vzniklého problému.

2.4.1. Koncepce směrem k rozpočetnictví

Tato koncepce, která se orientuje směrem k rozpočetnictví bere v potaz informační cíl, jestliže je možno k němu dojít pomocí rozpočetnictví. V této koncepci jde jednoznačně o to být zdrojem informací, které se stanou nezbytností pro rozpočetnictví. Tuto koncepci je tedy možno chápat také tak, že je svým způsobem z části zaměřena k informacím.

Tato koncepce musí směřovat k jednoznačnému cíli a to je nasměrovat rozpočetnictví do budoucnosti k jeho centralizaci. Stejně tak je nutno postupovat i při plánovací a kontrolní činnosti tzn., že veškeré podpůrné výpočty k plánování, kontrole a řízení dějů v podniku jsou zaměřeny do budoucnosti. Toto platí také pro zajištění všech cílů v oblasti likvidity a ziskových cílů a také při všech rozhodováních a jednáních společnosti. Takto formulovaná koncepce controllingu se však jednostranně zaměřuje na nákladové kalkulace a kalkulace výkonů a bere je jako prvopočáteční bod v rámci rozšiřování controllingu. Z hlediska definování je jednoznačně nutno odmítnout takové přístupy, které se snaží vyvodit specifické vlastnosti controllingu na základě podkladů z rozpočetnictví.

2.4.2. Koncepce zaměřená k informacím

Přístupy jež jsou zaměřeny na informace jsou založeny také na základě údajů z rozpočetnictví. Požadují samozřejmě také informační cíl controllingu, ovšem s cílem postavit podnik na bázi rozšířeného informačního pozadí. Rozšíření informační základny controllingu se tak stává hlavním znakem přístupů. Všeobecně je tak možno říci, že veškeré obecně řešené úlohy controllingu staví na první místo koordinaci mezi získáním informací a jejich využitím v praktické činnosti podniku.

Nutnost chápání controllingu jako nástroje řízení vychází z toho, že informační soustava musí být jednoznačně koordinována, protože v podnikové praxi se vyskytuje

obrovské množství nerelevantních čísel nebo již zastaralých hodnot („mrtvá čísla“), která však jsou výstupem ze systému. Rovněž se vyskytují naprosto nedůležité údaje z účetnictví, které vstupují do rozpočtnictví, pokud má toto přímou návaznost na informační soustavu a účetnictví. Controlling musí tedy splňovat funkci regulátoru a kritika těchto informací a připravit pro vedení společnosti jen relevantní podklady, které budou sloužit pro proces rozhodování. V tom se projevuje funkce controllingu jako nástroje ekonomického řízení podniku.

Aby bylo možno dojít k tomu, že informace plynoucí z různých systémů uvnitř informační soustavy podniku jsou centralizovány bývá někdy do controllingového útvaru začleněno organizačně samostatné informační oddělení. Controlling se stává tím orgánem, který se zaměřuje na rozvoj a stává se zodpovědným za chod manažerského informačního systému (MIS). Za manažerský informační systém se pak považuje takový reportingový systém, který je schopen integrovat výpočetní techniku do informačního systému určeného k poskytování informací nezbytných k řízení společnosti. Toto někdy směřuje až k tomu, že je nastolen vedením podniku požadavek úplně začlenit výpočetní techniku do oblasti controllingu.

2.4.3. Koncepce orientovaná na systém řízení

Stěžejními oblastmi působení controllingu jsou tedy oblasti rozpočtnictví a získávání relevantních informací. Tyto oblasti již byly popsány v předchozích odstavcích této práce. Na rozdíl od nich odvozuje koncepce, která se vztahuje k systému řízení nejdůležitější aspekty controllingu z celého spektra vedení podniku: controlling je považován za podsystém řízení podniku.

Přístupy, které se zaměřují a orientují na systém řízení, se důkladněji pokoušejí vypracovat původní funkce controllingu a vymezit controlling vůči podnikovému řízení. Takovýto přístup může být označen za nejkompexnější a měl by mít své nezastupitelné místo v každé organizaci.

Controlling, který se orientuje na systém řízení, od sebe odděluje na jedné straně přístupy, které jsou zaměřeny na plánování a kontrolu a na straně druhé přístupy, které jsou zaměřeny na koordinaci uvnitř firmy.

a) Koncepce orientované na plánování a kontrolu

Sladění metodiky u směrů orientovaných směrem na plánování a kontrolu se zaměřuje na podnikové plánování, budgeting, řízení, správnost dostupných informací, kontrolní systém a k tomu příslušné sdělování informací. Tyto přístupy ke controllingu vidí jeho základní funkci na níž je celý controlling postaven v koordinaci plánování a kontroly, jakož i v poskytování informací. Metodika zahrnuje úkoly controllingu jako cílově orientované směrem k dosažení maximální míry ziskovosti a také úkoly zaměřené na získávání informací, práci s nimi a jejich poskytování. Úlohy controllingu jsou zde chápány koncepčně a nejsou pouze vymezeny a směřovány k operativnosti řízení. Harmonizaci je nutné také dosáhnout ve strategické rovině. Proto autoři a propagátoři této koncepce kladou maximální důraz směrem ke strategickému controllingu. Jiné koncepce považují controlling za nižší úroveň řízení, který je spojen s koordinací rozpočtnictví jako formy plánování a jeho kontrolu, a k tomu přiřazují poskytování informací takovým způsobem, že se stanou tvořícím a integrujícím prvkem celého systému s tím, že podporují přizpůsobení se celého systému. V neposlední řadě existují přístupy, které se vrací k dřívějšímu instrumentálnímu pojmu controllingu: jak píše Eschenbach (2004, str. 87) citují: „...nahlížíme na controlling jako na nástroj, kterým management sleduje určité cíle.“ Jako cíle controllingu uvádí „zajištění plánování a integraci plánování a kontroly“, „zajištění poskytování informací (za účelem plánování a kontroly)“, „zajištění schopnosti koordinace“ a „zajištění a zvýšení flexibility“. Poukazuje na to, že se tyto cíle překrývají a jsou navzájem závislé.

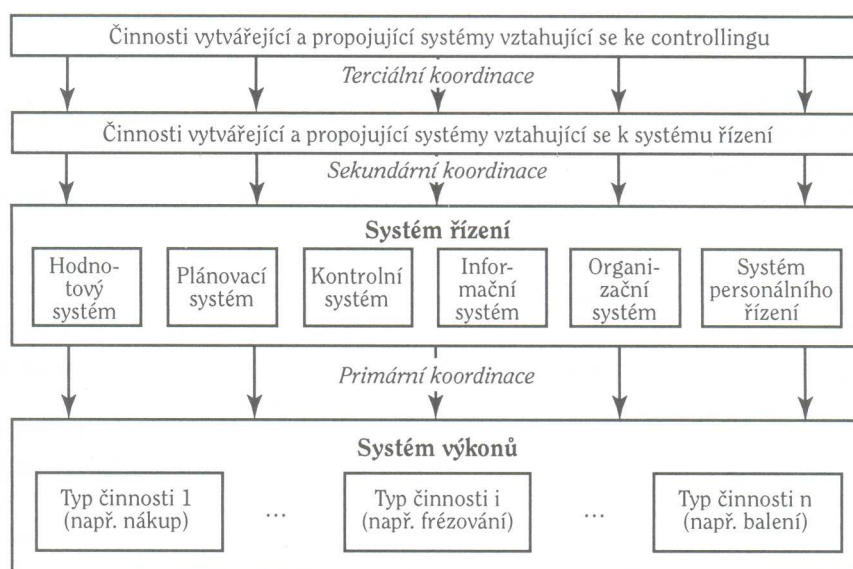
b) Koncepce orientované na koordinaci

Tento směr se chápe v literatuře jako controlling, který se týká především problému koordinace. Jeho cílem je sladění celého systému řízení s jeho podsystémy, mezi něž Eschenbach (2004) řadí:

- hodnotový systém
- plánovací a kontrolní systém
- informační systém
- systém personálního vedení
- motivační a pobídkový systém
- systém organizační

Ze všech výše uvedených hledisek může se stát controlling funkčním jen v těch podnicích, jejichž management koordinuje primárně řídicí funkce uvnitř organizace pomocí plánů. To je typické ideální hledisko; v praxi nacházíme současně všechny čtyři druhy koordinace. K tomuto tvrzení je nutno uvést, že opravdu akčně fungující controlling je možný teprve tehdy, jestliže je v podniku akce a reakce schopné vedení, které důsledně pracuje s plány a rozpočty, věnuje maximální pozornost strategii z dlouhodobého hlediska a také pracuje s vysokou efektivitou v oblasti reportingu, který chápe jako nástroj pro srovnání výhledu a skutečnosti a současně dovede z výsledků vyvodit správné závěry a rozhodnutí. Částečná absence těchto předpokladů omezuje použití controllingu ve veřejné správě ve srovnání s výrobními a služby poskytujícími organizacemi.

Obrázek 2.4.3-1 Souhrnné znázornění Koordinace orientované na controlling



Zdroj: ESCHENBACH, R. A KOL. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. Obrázek ze strany 89.

Základním úkolem controllingu je sladit systém řízení. Úloha sekundární koordinace umožňuje controllingu být samostatným podsystémem řízení, který je postaven na úroveň ostatních systémů. Management podniku musí chápat úlohy primární koordinace a z toho nutně tlačit na koordinaci systému výkonů.

Podle Weber (1993) : Některé příklady objasňují koncepci orientovanou na koordinaci. Pomocí koordinace celkového systému řízení podporuje controlling vedení při jeho řídicí úloze. Controlling předpokládá paradigma vedení orientovaného na plánování a kontrolu. Jestliže má controlling ovlivnit jednání a chování organizace, pak musí mít vliv

nejen na základní systémy jako jsou plánování a kontrola, ale rovněž na informační systém, systém organizace a personálního řízení, motivační systém apod..

Jak uvádí Eschenbach (2004, str. 90) cituji: „Doplňující přínos přístupu orientovaného na koordinaci může být shrnut takto:

- Koordinace byla uznána jako originální funkce controllingu.
- Při koordinaci pomocí controllingu jde o sekundární koordinaci, tedy výlučně o koordinaci dílčích systémů řízení.
- Koordinace pomocí controllingu je omezena na podniky, které ji praktikují vedením podniku s orientací na plánování a kontrolu.“

2.4.4. Praktické přístupy ke controllingu

Přístupy lidí, kteří se controllinem zabývají v praxi vyzdvihují často obecnou orientaci controllingu na cíl. V tomto případě je controlling považován za nástroj řízení podniku, který se orientuje na cíl. Tady znamená orientace na cíl také nesklouznout ve svém zaměření k nepřímým cílům, ale orientovat se především na přímé cíle controllingu.

Z hlediska praktického přístupu se controlling realizuje v týmu mezi vedoucím a pracovníkem útvaru controllingu. Úloha těchto zaměstnanců spočívá v jistém druhu služby „lodivoda a navigátora“ prioritou je dosažení kýženého efektu, za který je považována maximalizace zisku. Musí se starat o tvorbu realizaci metodiky, která povede k tomu, aby podnik dosáhl co možná největších tržeb při co možná nejnižších nákladech. U nepřímých cílů pak praktické přístupy směřují nejen k dosažení maximálního efektu v oblasti zisku, nýbrž na soubor cílů jako jsou růst, vývoj, zisk společnosti. Pro management se musí stát controlling filozofií myšlení a zdrojem pro opatření do budoucna. Vedle pohledu do budoucnosti se také zdůrazňuje při rozhodování filozofie samo-controllingu: V centru se nachází pracovník provádějící sebekontrolu. Z nástrojového hlediska by měl controlling vykazovat těsný vztah k plánování a rozhodování a připravovat a zprostředkovávat data a informace s orientací na cíl.

Neméně nutným předpokladem směřování controllingu je jeho cílová orientace: Controlling patří mezi nástroje řízení, které přesahující funkci, a který podporuje řízení podniku využíváním informací a pomáhá realizovat cíle podniku pomocí souboru nástrojů controllingu. Podle cílů podniku, na které se zaměřuje, se liší formulace úloh controllingu. Jako příklad můžeme uvést dva podniky. V prvním z nich je prioritou číslo jedna dosažení

maximálního zisku a ve druhém jsou vedle toho ještě brány v potaz zodpovědnost vůči zaměstnancům, jistota budoucnosti, sociální zodpovědnost a také obrat a likvidita. V každém z nich musí a má controlling jiné úkoly a cíle než v tom druhém.

Eschenbach (2004, str. 91) se vyjadřuje cituji: „Vedle důrazu na cíl se také klade zvláštní pozornost na myšlenku uceleně orientované koncepce řízení a na základní formulaci: Controlling je koncepce řízení orientovaná úzkoprofilově, cílově, prospěchově a do budoucnosti pro úspěšné vedení podniku a trvalé zajištění jeho existence. Integruje tradiční účetnictví a podnikové plánování do ucelené koncepce řízení. Pomocí controllingu je koordinováno myšlení zabývající se řetězcí a sítěmi působnosti. Služba pracovníka controllingu poskytuje podstatnou pomoc pro rozhodování pomocí reportingu, které splnilo požadavky příjemce a je zaměřeno do budoucnosti. Operativní a strategické nástroje podporují podnik v tom, aby řídil kurs k zachování finanční rovnováhy v rámci sjednocení cílů.“

2.5. Manažerské účetnictví

Jedním ze základních zdrojů pro controlling je manažerské účetnictví přizpůsobené potřebám podnikové praxe, které je schopno poskytnout základní informace z informační soustavy podniku.

2.5.1. Pojetí a vývoj manažerského účetnictví

Nosnou formulací, na niž probíhal rozvoj a směřování účetnictví koncem minulého a počátkem tohoto století je myšlenka, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je nutno různým způsobem rozlišit podle toho, kdo se stává uživatelem informací z informačního systému (chápej z účetnictví) a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že základním rysem účetnictví co do obsahu je ve vyspělých tržních ekonomikách, rozdělení účetních informací podle typu do dvou základních položek:

- informací finančního účetnictví
- informací, které slouží k rozhodování

V prvním případě je snaha popsat podnikatelský proces hlavně z pohledu mimopodnikových uživatelů (věřitelů, bank, burz, potenciálních i současných akcionářů, zaměstnanců a jejich zástupců apod.).

Ve druhém případě se účetní podklady a informace stávají základnou pro management společnosti na různých stupních podnikového řízení, kteří je využívají pro řízení podnikatelských procesů.

V oblasti finančního účetnictví dle Král a kol. (1997) byl vyvíjen tlak externích uživatelů na jednotný výklad a sjednocení předkládaných informací a ten vedl ke značné unifikaci pojmového aparátu. Na rozdíl od toho jsou účetní informace určené pro pracovníky na různé úrovni podnikového vedení charakteristické tím, že jejich obsah v zásadě není předmětem mimopodnikové regulace. To se projevuje až do té míry, že subsystém těchto účetních informací nejen není jednotně vymezen, ale dokonce se pro něj nepoužívá ani jednotný pojem např. v českém účetnictví se používá pojem vnitropodnikové účetnictví, ale v jiných státech: v anglosaské a německy hovořící oblasti se používá pojem nákladové účetnictví, ve francouzské provozní účetnictví případně analytické provozní účetnictví.

2.5.2. Manažerské účetnictví jako zdroj informací pro controlling

V podniku nebo jakékoli organizaci stojí vedle sebe dva nosné prvky a to je řízení a účetnictví. Jedno nemůže existovat bez druhého a na jejich pochopení závisí i pochopení obsahu manažerského účetnictví, které se někdy překládá v naší literatuře jako „účetnictví pro řízení“. Chápeme-li controlling jako nástroj ekonomického řízení podniku musíme vzít na vědomí, že manažerské účetnictví slouží především potřebám controllingu jako zdroj informací při uplatňování jeho základní funkce, kterou je podat vysvětlení probíhajících nebo vznikajících jevů v ekonomice podniku a stát se rozhodujícím zdrojem informací pro management.

V této souvislosti je nutno od sebe odlišit nákladové a manažerské účetnictví. Při maximálním zjednodušení se nákladové účetnictví v úzkém pojetí zakládá na prvku zjišťování skutečnosti o vzniklém jevu, popř. nákladové účetnictví v širším pojetí obsahuje i určité složky prvku kontroly tohoto jevu a jeho analýzy ve vztahu k jiným jevům, zatímco manažerské účetnictví obsahuje všechny uvedené podmínky s výjimkou podmínky – dávat úkoly pro budoucí období na základě rozhodnutí o změnách, protože je pochopitelné, že pracovník, který se speciálně zabývá informacemi vzniklými na základě manažerského účetnictví sám nerozhoduje; ale jeho úlohou je informovat řídícího pracovníka, který může respektive je povinen rozhodnout.

Pro další rozvoj účetnictví je nezbytné vymezení okruhu uživatelů účetních informací. Z praxe v současné době vyplývají dvě formy účetnictví a to je „Finanční účetnictví“ a „Manažerské účetnictví“. Z hlediska řízení podniku slouží finanční účetnictví k naplnění legislativních povinností a manažerské účetnictví k řízení společnosti.

2.5.3. Přetváření nákladového účetnictví na manažerské

V průběhu poslední dekády minulého století a první dekády tohoto století došlo k významným změnám v oblasti globalizace trhů, ekonomické efektivity, výroby, finančnictví a dalších ekonomických kategorií. Toto vedlo ve vnějším ekonomickém prostředí k zásadním dopadům do řízení, kde se logicky tyto změny musely promítnout a také se promítly i do vývoje pojetí nákladového účetnictví a do jeho přetváření na manažerské účetnictví. Níže specifikované charakteristiky nelze chápat jen jako mechanické srovnání nákladového a manažerského účetnictví, ale jako naznačení dílčích vývojových tendencí od původního pojetí nákladového účetnictví k současnému pojetí manažerského účetnictví.

Manažerské účetnictví se musí zabývat nejenom operativním řízením jak se v mnoha případech dnes v podnikové praxi děje, ale i taktickým řízením a některými prvky strategického řízení.

Předmětem manažerského účetnictví se stávají nejen náklady, ale i výnosy a samozřejmě i cash flow.

Dříve se vnitřní řízení podnikatelské jednotky orientovalo jen na hospodárnost. Manažerské účetnictví musí sloužit svými závěry, informacemi a doporučeními i k řízení efektivnosti, kterou lze obvykle měřit jen z dlouhodobého hlediska.

V minulosti se management při řízení firmy zaměřoval většinou jen na vnitřní jevy, které nastaly v jím řízené společnosti. Manažerské účetnictví však nemůže být zaměřeno jen na vnitřní jevy, ale musí se nutně ohlížet i na okolí a brát zřetel na vnější vývoj různých ekonomických kategorií, jako jsou investice, ceny, marketingová politika a některé další.

Před vznikem manažerského účetnictví sloužily jako báze jen účetní, statistická nebo operativní evidence nákladů. Po svém vzniku manažerské účetnictví se stalo poskytovatelem soustavné kontroly, upozorňuje řídicí pracovníky na vznik a průběh kladných i záporných jevů a jednoznačně je povinno dát rozhodující informace, které povedou ke správnému rozhodování.

Podle Král a kol. (1997) zachycování skutečných jevů vyžaduje orientaci na minulost. Manažerské účetnictví se výrazně orientuje směrem k budoucnosti, protože nejdůležitějším jeho úkolem je dodávat informace pro řízení a rozhodování prostřednictvím controllingu.

V minulosti mělo rozhodující význam účetní, popř. statistické zobrazení příslušného jevu a výsledná kalkulace. V dnešní době však již nejde jen statické zachycení nějakého jevu, ale i o interpretaci jeho možného vývoje a poskytnutí dostatečných zdrojů k rozhodnutí o eliminaci tohoto jevu nebo naopak o jeho podporu. K tomu, aby bylo možno kladný nebo záporný jev ve společnosti rozpoznat manažerské účetnictví využívá celou ekonomickou informační soustavu, kam patří kalkulační systém, rozpočetnictví, statistická šetření, rozborové metody, včetně statistických metod a některých dalších.

Doposud byly závěry, které vyplynuly z klasického účetnictví základem rozboru skutečnosti. Manažerské účetnictví vyžaduje jeho přerůstání na rozbor orientovaný na budoucnost, a to zejména pro rozhodování a stanovování úkolů. K tomu v dnešním pojetí slouží nová forma rozborů a tou je reporting, který není zaměřen jen na minulost, ale podstatnou měrou se zaměřuje i do budoucnosti ve svých výhledech a další doporučeních pro management firmy.

V manažerském účetnictví existuje jeden základní postulát: „Různé náklady pro různé účely.“ V minulosti byly náklady strukturovány v účetnictví podle druhu, účelu a podle potřeb. Toto členění je pro zásadu „Různé náklady pro různé účely“ nedostatečné a v dnešním pojetí manažerského účetnictví dochází k řadě jiných klasifikačních hledisek.

Dosud byla tendence vykazovat všechny vzniklé náklady spolu s výnosy v příslušném období. Ze směřování manažerského účetnictví k podpoře rozhodovacího procesu dochází k tomu, že se soustřeďuje také na ty náklady a výnosy, které jsou pro dané rozhodnutí relevantní.

Jak tvrdí Král a kol. (1997, str.26) citují: “Při účetním, resp. statistickém zachycování zjištěných nákladů a výnosů bylo třeba poskytovat informace v pravidelných krátkých, zpravidla měsíčních úsecích. Manažerské účetnictví užívá nejrozumnější období podle úkolu, který plní. Tak např. běžná kontrola vyžaduje co nejkratší období (např. plynulé zjišťování odchylek od norem, denní rozpočet peněžních toků, je-li ohrožena likvidita). Naopak taktické, popř. strategické rozhodování se váže k delšímu období.“

Majitel zadává managementu podniku své požadavky a ten úkoluje controlling, který využívá manažerské účetnictví, které musí reagovat na tyto požadavky různými výstupy. Z výstupů manažerského účetnictví vyplývá řada informací, které jsou významným způsobem užity v metodách, které používá controlling pro plnění svých cílů.

2.6. Metody užívané v controllingu

V rámci controllingu není přesné vymezení použití metod pro potřeby zpracování specifických dat. Vše se opírá hlavně o pracovníka útvaru controllingu, na kterém leží tíha přípravy všech analýz a jeho schopnostech správně interpretovat získané údaje nebo navrhnout potřebná data. Pracovníkovi je k dispozici několik metod zabývajících se interpretací dat, které nejsou tak specifické jako v účetnictví (v controllingu neexistují jednoznačné výkazy jako jsou např. „Výkaz zisku a ztrát“ nebo „Rozvaha“), ale každá organizace využívá v rámci controllingu jiný přístup k dostupným informacím a z toho plyne rozdílné použití metod. Tento jiný přístup je dán oborem, ve kterém podnik funguje a především požadavky managementu, který chce různé analýzy a dle toho si pracovník útvaru controllingu vytváří vlastní postupy a metody k získávání informací. V literatuře se uvádí řada metod obecně použitelných v různých reportech, které jsou děleny na „Operativní“ a „Strategické“. Mezi tyto metody patří:

- Operativní
 - Analýza ABC/M
 - Analýza kritických bodů (Break-even analysis)
 - Hodnotová analýza
 - Analýza pracovního času
 - Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku
 - Výpočet příspěvku na úhradu
 - Analýza XYZ
- Strategické
 - Analýza konkurence
 - Portfoliová analýza
 - Analýza návratnosti investic (ROI – Return of investment)
 - Analýza životního cyklu výrobku
 - Analýza silných a slabých stránek SWOT
 - Řízení jakosti
 - Strategická mezera

- Technika scénáře
- Potenciálová analýza

Vzhledem ke složitosti popisu jednotlivých metod a z literatury neshodného názoru na jejich použití v praxi se dále budu věnovat metodě ABC/M a metodám užívaných v praxi. Z těchto metod se skutečně užívají mimo jiné rozdílné metody než uvádí teorie, které se zabývají tvorbou plánu resp. výhledů a analýzou skutečnosti.

2.6.1. Metoda ABC/M

V posledních letech se v metodologii controllingu dostává do popředí procesní řízení nákladů. Doposud užívané podnikové nákladové a kalkulační systémy ve většině případů ustrnuly v podmínkách minulého století a jsou již poměrně často nevyhovující. Procesní řízení nákladů může být nástrojem, který představuje výrazný posun kvalitativní úrovně řízení nákladů. K tomuto tématu se vyjadřuje ve svém článku „Co se skrývá pod pojmem: “Procesní řízení nákladů“.“ Který je dostupný na WWW: <<http://www.controlling.cz/files/File/popesko-boris-co-se-skryva-pod-pojmem-procesni-rizeni-nakladu.pdf>> cituji: „Procesní řízení nákladů (ABC/M) je souhrnným označením pro metody Activity-Based Costing (kalkulace podle aktivit) a Activity-Based Management (řízení podle aktivit), které spolu s metodami rozpočtování, založených na těchto systémech (Activity-Based Budgeting), představují procesní přístup k řízení podnikových nákladů. Kalkulace podle aktivit (ABC) vznikla v USA začátkem 80. let jako reakce na prohlubující se nedostatky tradičních nákladových systémů. Původně se jednalo o kalkulaci, která měla, na základě důsledného rozkladu podnikových procesů, definicí režijních aktivit, měřením jejich výkonu a následným přiřazením podnikovým výkonům, zajistit přiřazení těch nákladů jednotlivým výkonům, které tyto výkonu skutečně spotřebovaly. Ukázalo se, že informační výstupy, produkované kalkulací podle aktivit, jsou využitelné v daleko širším spektru podnikových činností než je pouze přesné ocenění výkonů. Metoda začala být využívána pro měření výkonu a efektivity podnikových procesů, pro měření plýtvání, pro strategický management, pro měření ziskovosti zákazníků, rozpočetnictví a pro celou řadu dalších činností. ABC informací začalo být využíváno pro řízení, tedy k řízení podle aktivit (ABM).“

Ve svém článku, který rozvádí metodu ABC se vyjadřuje autor také ke koncepci kalkulace podle aktivit. Z článku na WWW: <<http://www.controlling.cz/files/File/popesko-boris-co-se-skryva-pod-pojmem-procesni-rizeni-nakladu.pdf>> cituji: „Podstata procesního řízení nákladů spočívá v přizpůsobení nákladových kalkulací struktury podnikových procesů.

Podívejme se tedy, jak taková ABC kalkulace vlastně funguje. Prvním krokem při její aplikaci je vytvoření odpovídající struktury aktivit, kterými budeme náklady alokovat na výkony a které jsou vlastně příčinou spotřeby režijních nákladů v podniku. Každý podnikový proces, je rozložen na jednotlivé režijní aktivity, pro něž je definována vztahová veličina (Cost Driver), která popisuje příčinu spotřeby těchto aktivit a pomocí níž je výkon aktivity měřen. Náklady jsou tedy v první fázi alokovány na jednotlivé aktivity, pomocí matice nákladů aktivit, která je v podstatě nástrojem pro transformaci účetní evidence nákladů na členění procesní.“

Popsaná metoda je částečně využívána v dalších kapitolách této práce.

2.6.2. Metody užívané v praxi podniku pro plánování

Opustíme-li striktní názvosloví a použijeme pro výhled slovo plán, protože zpracování výhledů je v praxi obdobné přípravě plánu, ale s přesnějšími čísly, neboť jsme blíže zkoumanému období. Pokud se jedná o plánovací činnost (plány, výhledy) může pracovník útvaru controllingu užívat různé metody. Tyto metody mohou být např.: statistické, marketingové, matematické a jiné nebo přadně metody odvozené z vlastní zkušenosti.

V rámci statistických metod se vychází z dat předcházejících období, určují se a vysvětlují se vývojové trendy a dochází k plánování podle těchto trendů. Trendy mohou také zobrazovat (v sobě zahrnovat) obecné jevy vývoje ekonomiky v regionu, státu nebo v celém světě. Jako příklad lze uvést míru inflace, cenu ropy, cenu elektrické energie, cenu zemního plynu atd..

Marketingové studie napomáhají při plánovací činnosti tvorbou analýz trhů, v různých oblastech prodeje, jako jsou objemy, ceny prodeje, přístupnost na trh a také směry vývoje trhu v oblasti nakupovaných surovin a podobně.

Matematické metody užívají v praxi podle složitosti zkoumaného nákladu například prostý rozpočet pomocí tzv. 1/12 roku nebo podle předem stanovených složitých vzorců, které vycházejí z vývoje THN, vývoje cen, objemů výrob, procentuálního počtu apod.. Využití procentuálního počtu se používá v případech nepravidelného rozvrstvení určitého nákladu v průběhu zkoumaného časového období.

Kromě výše popsaných metod si jednotliví pracovníci útvaru controllingu vypracovali dlouholetými zkušenostmi své vlastní postupy, využívající již zmíněné metody při jejich

úkolech, které slouží k poskytování vhodných dat pro řízení podniku. Je jen na zvážení pracovníka útvaru controllingu, kterou metodu použije a jak se vyrovná s nově se objevujícími se problémy a úkoly ze strany vedení. V tomto směru jsou nejdůležitější dlouhodobé zkušenosti a vědomosti jednotlivých pracovníků útvaru controllingu.

Z hlediska dynamiky vývoje dochází k srovnání plánu nebo výhledu se skutečností a při tomto srovnání lze ze vzniklých odchylek vyvodit jak úspěšná byla práce těchto pracovníků a jak dokonale zúročili své nabyté zkušenosti či výše uvedené metody pro plánování.

2.6.3. Metody užívané v praxi podniku pro analýzu skutečnosti

Odvození v praxi užívaných metod vždy závisí na typu a velikosti podniku, jeho umístění na trhu a na strategii vedení rozvoje společnosti. V mnoha společnostech se stále využívají především metody srovnání, kdy se porovnávají určitá období vůči sobě, plán a výhled, plán a skutečnost, výhled a výhled nebo výhled a skutečnost. V rámci těchto srovnávacích metod se také používá procentuální počet pro poměrování různých veličin. Dále se pro analýzu skutečnosti užívají metody, které byly popsány v předchozí kapitole. Praktické užití metod je plně v kompetenci pracovníků útvaru controllingu a v maximální míře se opírá o jejich zkušenosti.

Z trendů, které se odvodí z těchto analýz skutečnosti se pak vyvozují závěry, které komentují vývoj zkoumané veličiny pro ekonomické řízení dalšího směřování podniku.

V další části práce se zaměřím jen na ty metody, které jsou využívány v podnikové praxi jak pro oblast plánování, tak sledování trendů vyplývajících z dosahované skutečnosti. Následně pak bude pojednáno o konkrétní reportingové činnosti controllinového útvaru nadnárodního podniku s celosvětovou působností a využitím úloh systému controllingu jako nástroje ekonomického řízení podniku, který je součástí nadnárodní korporace.

3. Controlling jako nástroj ekonomického řízení nadnárodní společnosti

3.1. Představení vybraných společností

3.1.1. EVRAZ GROUP, S.A.

Společnost EVRAZ GROUP, S.A. je tvořena 29 společnostmi a to v rámci Ruské federace včetně její asijské části a také zahraničními společnostmi v Evropě, Spojených státech amerických, Kanadě a Jihoafrické republice (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**). Tyto společnosti jsou řízeny z jednoho centra v Moskvě. Charakteristickým rysem pro společnost EVRAZ GROUP, S.A. je šíře jejího podnikání od důlního průmyslu přes hutnický průmysl, druhotnou výrobu kovů a slitin až po vlastnictví námořního přístavu Nachodka na pobřeží Tichého oceánu a prodejních a nákupních společností (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**).

3.1.2. EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.

Vítkovické železářny vznikly již v roce 1828 jako Rudolfova huť a tzv. Nová ocelárna (dnes EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.) zahájila svoji výrobu v roce 1908. Součástí této Nové ocelárny byly komplexy profilových válcovacích tratí a rovněž i tratí k výrobě plechů, jejichž dílčí agregáty jsou po řadě modernizací ještě v provozu. Celý komplex prošel množstvím generálních oprav a investičních akcí z nichž k největším v posledních letech patří výstavba ISSM (integrovaný systém sekundární metalurgie) v nákladovém středisku Ocelárna. Tato investice umožňuje společnosti vstoupit do segmentu trhu v oblasti plechů pro produktovody tzv. „X“ plechy podle systému API norem.

Společnost EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. vznikla fúzí firem VÍTKOVICE STEEL, a.s. a firmy ABA Assets, které byly plně ve vlastnictví společnosti EVRAZ GROUP, S.A. k 01.06.2007 a k 31.12.2007 měla 1 638 zaměstnanců. V současné době patří EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. mezi přední výrobce válcovaných výrobků z oceli.

Výrobní program tvoří:

- tlusté plechy
- profilová ocel
- štetovnice
- tvarové výpalky

Jedním ze zásadních cílů společnosti je dostat se v oblasti prodeje plechů do segmentu trhu s vysoce kvalitními plechy na bázi tzv. „high grade“ jakostí. Důležitým cílem společnosti

je rovněž pomocí zásad enviromentální politiky minimalizovat negativní vliv průmyslové společnosti na životní prostředí, což se projevuje kladně v jakosti produkce, v úrovni bezpečnosti práce a ve zlepšení životních podmínek v ostravské oblasti. V současném období jde především o vysoce finančně a technicky náročnou nejmodernější technologii odsávání (tzv. „Sekundární odsávání ocelárny“).

Společnost EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. je dle organizační struktury (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**) členěna na jednotlivá nákladová střediska.

Společnost je tvořena těmito nákladovými středisky:

- NS 200 - Správa
- NS 210 - Výpalky
- NS 220 - Ocelárna
- NS 230 - Válcovna profilů
- NS 260 - Válcovna 3,5 Kvarto
- NS 270 - Servis

Válcovny :

Thusté plechy jsou vyráběny na válcovací trati 3,5m Kvarto z bram ze střediska Ocelárna nebo z dovážených bram, které jsou původem ze společnosti NTMK (Nižně Tagilský metalurgický kombinát) resp. ve specifických případech ze vsázky od jiných výrobců. Válcovna profilů na své těžké profilové trati zabezpečuje válcování profilové oceli a štetovnic z vlastní případně externí vsázky.

Výpalky:

Jsou produkovány na pěti moderních pálicích strojích vybavených hořáky kyslík - zemní plyn s podporou řídicího systému CNC.

Ocelárna:

Výrobu oceli zabezpečuje konvertorová ocelárna, která je vybavena zařízením sekundární metalurgie - ISSM. Technologicky na pece konvertorové ocelárny navazuje zařízení pro plynulé odlévání oceli tzv. bramové kontilití, které produkuje bramy pro užití v NS 260 Válcovna 3,5m Kvarto a NS 230 – Válcovna profilů, které jsou zde použitelné po zpracování na pálicím stroji.

tabulka 3.1.2-1 Výrobní kapacita v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.

Výrobní středisko	Výrobní kapacita (současná maximální)
Ocelárna	950 kt
Válcovna plechů	759 kt
Válcovna profilů	180 kt
Středisko výpalky	30 kt

Zdroj: EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.

Ekonomické výsledky firmy za poslední čtyři roky ukazují na vysokou efektivnost v předcházejících letech.

tabulka 3.1.2-2 Ekonomické výsledky EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.

EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	2005	2006	2007	2008
Tržby [tis. Kč]	14 348 754	15 154 498	17 966 297	18 032 275
Čistý zisk [tis. Kč]	2 575 427	2 347 016	2 128 172	591 542
Aktiva [tis. Kč]	9 551 844	14 383 534	14 395 925	13 691 826

Zdroj: <http://www.vitkovicesteel.com/ekonomicke-informace/>

3.1.3. NIKOM, a.s.

Společnost NIKOM, a.s. se nachází v areálu společnosti Kovohutě Mníšek a.s. severovýchodně od města Mníšek pod Brdy, východně od Brdského hřebene, v průměrné nadmořské výšce 370 m nad mořem. Západně od areálu vede rychlostní komunikace č. 4, Praha – Strakonice, která odděluje areál závodu od obydlené městské části. Po jižní hranici areálu protéká Bojovský potok.

Kovohutě Mníšek a.s. vznikla na místě původních hrdkoven, odštěpného závodu Železnorudných dolů a hrdkoven Ejpovice. V hrdkovnách byla zpracovávána chudá železná ruda, těžená v hlubinném dole západně od závodu. Po ukončení činnosti hrdkoven byly postupně zaváděny následující výroby: Aluminotermická výroba feroslitin, výroba ocelových tryskacích písků, výroba exotermických a izolačních materiálů, výroba krystalického křemíku a výroba slévárenských slitin hliníku.

Po privatizaci byly s výjimkou výroby hliníkových slitin vyčleněny ostatní činnosti do samostatných společností z nichž jednou se stal výrobce slitiny vanadu a železa NIKOM, a.s.

Předmětem činnosti firmy je výroba a prodej ferovanadu, který slouží jako legura pro výrobu ušlechtilých jakostních značek ocelí, korundové strusky, která je používána jako

legura pro výrobu jakostních značek ocelí a žáruvzdorného materiálu korundového typu, jimž je žáruvzdorný cement pro šamotové vyzdívky.

Ekonomické výsledky firmy za poslední čtyři roky ukazují na vysokou efektivnost v předcházejících letech.

tabulka 3.1.3-1 Ekonomické výsledky NIKOM, a.s.

NIKOM, a.s.	2005	2006	2007	2008
Tržby [tis. Kč]	1 453 524	961 660	258 296	1 988 341
Čistý zisk [tis. Kč]	43 350	31 743	9 748	27 134
Aktiva [tis. Kč]	217 700	124 701	120 576	440 629

Zdroj: <http://www.podnikatel.cz/ekonomicke-ukazatele/46356711/>

3.2. Systém řízení

3.2.1. Řízení v EVRAZ GROUP, S.A.

Nejvyšší management nadnárodní společnosti EVRAZ GROUP, S.A. vykonává své řídicí funkce v celém průřezu společnosti s cílem dosažení maximální efektivity a zhodnocení vložených prostředků do jednotlivých jemu podřízených společností. Řídicí funkce je ze značné míry závislá na informacích mnoha oddělení EVRAZ GROUP, S.A. mezi něž v neposlední řadě patří také informace od Corporativního controllingu. Veškeré informace o výrobních, prodejních a ekonomických činnostech jsou nejvyššímu managementu předkládány v základní struktuře podle druhů činností jednotlivých skupin uvnitř celé společnosti. Tyto skupiny jsou následující:

- skupina Ocel
- skupina Těžba a zpracování železné rudy
- skupina Těžba a zpracování uhlí
- skupina Vanadiový byznys
- skupina Prodej, servis a logistika

Řízení celé společnosti podléhá rozhodnutím Správní rady, která jsou závazná pro všechny podřízený management. Tento management v rámci svých pravomocí rozhoduje a řídí vedoucí pracovníky jemu podřízených společností.

Jednotlivé společnosti vlastněné skupinou EVRAZ GROUP, S.A. mají každá vlastní rozdílnou organizační strukturu tzn. mohou se dělit na mateřské, dceřiné a vnukovské společnosti se vzájemnými výrobními, prodejními a ekonomickými vazbami.

3.2.2. Řízení v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.

Společnost EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. je dceřinnou společností v rámci EVRAZ GROUP, S.A. a zároveň mateřskou společností pro své dceřiné společnosti VÍTKOVICE International GmbH, VÍTKOVICE STEEL Polska, sp. z o.o. a NIKOM, a.s. jejichž je 100 % majitelem akcií. Nejvyšší mateřská společnost ovlivňuje svými rozhodnutími nejen dceřiné společnosti, ale i vnukovské společnosti. Výkonné vedení společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. reprezentované představenstvem společnosti zodpovídá za výrobní a ekonomické výsledky své a svých dceřiných společností, které posléze předkládá vedení nejvyšší mateřské společnosti.

V rámci společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. je zřízeno oddělení controllingu, které spravuje reportingové balíčky své a jednotlivých dceřiných společností a připravuje vždy v daném časovém období jejich aktualizaci a detailní rozbor odchylek od plánovaných nebo předpovídaných hodnot v předchozích reportovacích obdobích. Nejvyšší zodpovědnost v managementu společnosti za správné vykazování ekonomických výsledků nese finanční ředitel, který v rámci svých pravomocí přenáší tuto zodpovědnost na vedoucího odboru controllingu na úrovni mateřské společnosti, který dohlíží na správnost vykazovaných dat ze strany všech jemu podřízených pracovníků.

3.2.3. Řízení v NIKOM, a.s.

Management společnosti NIKOM, a.s., který je tvořen dvěma pracovníky, ředitelem společnosti a jeho zástupcem, má při svém rozhodování a ovlivňování ekonomických výsledků svěřené společnosti značně svázané ruce. Omezení je dáno diktátem prodejních množství, cen, měsíční výroby a množství a cen nakupovaného základního materiálu ze strany nejvyššího vedení společnosti EVRAZ GROUP, S.A.. Ředitel společnosti k nadiktovaným datům je pouze schopen podat vysvětlení, zda je v jeho silách splnit zadané mu úkoly. Jedná se především o množství výroby, kdy nelze jít za hranici výrobní kapacity daného měsíce a zda jsou v možnostech společnosti dosáhnout požadované expedice vyrobeného zboží. Pokud dochází k rozporu je možné po komunikaci s nejvyšším vedením EVRAZ GROUP, S.A. a podrobném vysvětlení dosáhnout úpravy předepsaných objemů výroby či expedice.

V rámci základního materiálu je pro NIKOM, a.s. jedna důležitá položka, která je nakupovaná na základě rozhodování managementu společnosti, ale pod důslednou kontrolou moskevského vedení společnosti EVRAZ GROUP, S.A.. Tato položka je sledována z důvodu

vysoké nákupní ceny, která je dána požadavkem na vysokou jakost a přímo ovlivňuje výši celkových výrobních nákladů resp. hospodářského výsledku společnosti.

Další významnou položkou pod dohledem nejvyššího vedení společnosti EVRAZ GROUP, S.A. jsou výdaje na mzdy. Management společnosti nesmí přijímat nové pracovníky a tudíž zvyšovat náklady bez souhlasu nadřízených pracovníků. V době celosvětové hospodářské krize v roce 2009 došlo k pozastavení výroby na několik měsíců a k převedení několika pracovníků k bezpečnostní agentuře střežící areál společnosti. Tito pracovníci byli vyvedeni ze stavu kategorie „D“ a převedeni do stavu kategorie „ostatní“. Tento krok byl ze strany managementu velice prozíravý a ekonomicky výhodný nejen pro uvedené zaměstnance, ale i pro celou společnost. Management tímto rozhodnutím ušetřil náklady za služby bezpečnostní agentury, uvedení zaměstnanci dostávali plnou mzdu, nebyli kráceni jako zbytek zaměstnanců, ale navíc ve volném čase prováděli údržbu a kontrolu zařízení, tak aby bylo připraveno k okamžitému použití po rozhodnutí o rozběhu výroby. Navíc ostraha vlastními pracovníky zvedá procento úspěšného ohlídání všech majetkových aktiv společnosti. Problém ovšem nastal při obnovení výroby a zpětném převedení zaměstnanců do stavu kategorie „D“. Vedení vanadiového byznysu v Moskvě nedokázalo dlouhou dobu pochopit, že se nezvýšil počet pracovníků, ale že šlo o pouhé přeřazení na jinou činnost s vysokou úsporou nákladů.

Jediná oblast, kde má management společnosti NIKOM, a.s. možnost ovlivňovat a rozhodovat je oblast ostatních nákladů a prodej ostatních produktů, které svou podstatou jsou pouze odpadem při výrobě hlavního výrobku. Oblast, která je v plné pravomoci řízení managementu NIKOM, a.s. je skupina ostatních příjmů a výdajů, které jsou spojené s provozem, údržbou a správou společnosti. Nejedná se zde o velké položky, které by byly schopny výrazně ovlivnit hospodaření společnosti, a proto má management volné ruce, ale v rámci měsíčního reportingu se tyto položky sledují a vyhodnocují, zda nedochází k jejich navýšení u nákladů resp. snížení u výnosů.

Z výše uvedeného je patrné jak je management společnosti NIKOM, a.s. omezen při svém řízení společnosti. V rámci možnosti změnit tento způsob diktátu ve prospěch otevření řízení a zvýšení možností, jak snižovat náklady resp. zvyšovat zisky společnosti by bylo dobré navrhnout a přijmout nějaké změny. Toto téma bude popsáno v jiné odpovídající kapitole této diplomové práce.

3.3. Řízení controllingu

3.3.1. Controlling v EVRAZ GROUP, S.A.

Ekonomické řízení EVRAZ GROUP, S.A. podléhá Corporativnímu controllingu, který metodicky a věcně vede všechny společnosti včetně vyhodnocování vykazovaných dat a ve spolupráci s vedením účetních operací zajišťuje konsolidované údaje pro rozhodování nejvyššího managementu EVRAZ GROUP, S.A..

Vzhledem k nutnosti vykazování jednotných údajů v rámci měsíčních, čtvrtletních a ročních reportů jsou předepsány a povinně vyžadovány Corporativním controllinem jednotné soubory dat. Tyto soubory dat jsou požadovány v jednotných balíčcích tzv. „reporting pack“. Každý z balíčků obsahuje základní ekonomická, výrobní, nákupní, prodejní a technická data nezbytná pro rozhodování managementu dané společnosti, ale i vyššího managementu na úrovni vedení celé skupiny s cílem dosažení nejvyšší možné ekonomické efektivity společnosti.

3.3.2. Controlling v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL,a.s.

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, deleguje finanční ředitel v rámci svých pravomocí zodpovědnost za správnost a dodržení časového harmonogramu reportingových balíčků na odbor controllingu EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.. Odbor controllingu společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL,a.s. je funkčně rozdělen podle povahy a charakteru činnosti jednotlivých pracovníků do několika skupin:

- skupina pracovníků zabývajících se sestavováním výhledů na úrovni od nákupu až po prodej vlastních vyrobených výrobků včetně rozboru jejich odchylek v jednotlivých časových obdobích do oblasti výkazu zisku a ztrát vč. specifických položek, které požaduje majitel společnosti jako jsou např.:
 - vykazování marží jednotlivých produktů resp. produktových skupin v členění export, tuzemské dodávky
 - speciální detailní reporty o čerpání mzdových prostředků ve společnosti podle pracovních kategorií
 - report o plnění technicko-hospodářských norem apod.
- pracovníci (pracovník) připravující reporty v rámci dceřiných společností a to pro společnost NIKOM, a.s., VÍTKOVICE STEEL Polska, sp. z o.o. a VÍTKOVICE International GmbH, report se zpracovává v plném detailu jako u mateřské společnosti pouze u společnosti NIKOM, a.s. (s některými zvláštnostmi, které

vyplývají z rozdílného charakteru prvotní a druhotné hutní výroby). U ostatních společností to není požadováno.

- skupina pracovníků, které se zabývá řízením a reportováním pracovního kapitálu včetně vypracování reportů o vývoji a struktuře zásob, sestavením rozvahy a výkazů cash flow (direct a indirect)
- skupina pracovníků (pracovník), kteří připravují podklady o investiční činnosti společnosti resp. připravují s úsekem technického ředitele investiční projekty a jejich vyhodnocování
- skupina pracovníků (pracovník) zabývajících se činnostmi vyplývajících ze zákona a to zejména tvorba statistických výkazů pro Ministerstvo průmyslu a obchodu, Český statistický úřad a Českou národní banku
- skupina pracovníků, kteří se zabývají tvorbou kalkulací a podkladů pro řízení obchodu

V rámci svých činností pak jednotliví pracovníci plní ještě specifické úkoly vznikající z požadavků managementu společnosti resp. připravují zpracování ostatních úkolů v rámci různých auditů, ať už jsou to audity jakosti, účetnictví, personální apod. Všichni pracovníci jsou povinni spolupracovat při přípravě ročních plánů společnosti a to vždy ve své odborné oblasti od přípravy technicko-hospodářských norem spotřeby kovů a energií až po sestavení marží v rámci přípravy výrobního a obchodního plánu společnosti.

Časový harmonogram k poskytnutí reportingových balíčků je vždy jednou za měsíc v období přibližně týden po účetní uzávěrce a následně probíhá na úrovni vedení Corporativního controllingu v Moskvě a představenstva společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL,a.s. videokonference k projednání výsledků společnosti, jejího výhledu na další čtyři měsíce a stanovení nových pracovních úkolů a zadání ke zlepšení celkové situace v rámci celé společnosti nebo jen její části. Úkoly z těchto proběhlých jednání jsou pak zpracovávány převážně v odboru controllingu resp. jsou podle svého charakteru přeneseny na jednotlivé členy představenstva či odborné ředitele, kteří dále ve své pravomoci řídí a zodpovídají za splnění požadovaných parametrů.

3.3.3. Controlling v dceřiných společnostech EVRAZ VÍTKOVICE STEEL,a.s.

V dceřiných společnostech EVRAZ VÍTKOVICE STEEL,a.s. jsou řízeny práce na controllingových podkladech z mateřské společnosti. Dceřiné společnosti VÍTKOVICE International GmbH, VÍTKOVICE STEEL Polska,sp. z.o.o. a ani společnost NIKOM, a.s.

nemají vlastní controllingová oddělení. Obě prvně uvedené společnosti jsou nevelké rozsahem svých aktivit a zákonem vyžadované podklady si nechávají vypracovat u nezávislých organizací poskytujících služby v tomto oboru. U společnosti VÍTKOVICE STEEL Polska, sp. z o.o. jsou sice požadovány údaje potřebné pro odbor controllingu mateřské společnosti, ale pouze ve velmi zjednodušené podobě. Tyto výkazy je pracovník pověřený v odboru controllingu přípravou controllingových balíčků dceřiných společností schopen zpracovat sám na základě údajů, které jsou předány vedoucím této společnosti, a které jsou mu připraveny najatou organizací.

Společnost NIKOM, a.s. je menší společností v oblasti stavu pracovníků a to především v oblasti technicko-hospodářských pracovníků a obzvlášť na ekonomickém úseku, kde jsou zaměstnání celkem tři pracovníci. Pracovní zaměření těchto pracovníků je především do oblasti zajištění denního chodu ekonomiky podniku tj. správa faktur, pohledávek, účetnictví, mzdové záležitosti a činnosti vyplývající ze zákonných předpisů. Proto byl při pořízení akvizice, kterou byla pro EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. společnost NIKOM, a.s., pověřen finanční ředitel EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. zodpovědností za zajištění a správné vykazování údajů v controllingových balíčcích. Ten ze své pravomoci delegoval tuto zodpovědnost na nižší stupeň řízení tj. do odboru controllingu. V rámci odboru controllingu byl určen pracovník zodpovědný za vedení controllingu ve společnosti NIKOM, a.s.

Tímto způsobem je tedy zajištěna spolupráce mezi ekonomickým oddělením dceřiné společnosti a odborem controllingu mateřské společnosti. Mateřská společnost vede, řídí, zpracovává a zodpovídá dotazy od vedení skupiny EVRAZ GROUP, S.A. a dceřiná společnost poskytuje podklady, data a informace nutné ke splnění všech požadavků ze strany mateřské společnosti nebo ze strany nejvyššího vedení a majitelů společnosti.

3.4. Controlling a reporting dceřinné společnosti NIKOM, a.s.

3.4.1. Charakteristika reportingu

Reporting společnosti NIKOM, a.s. probíhá v uzavřeném měsíčním cyklu. V počáteční fázi měsíce jsou zaslány všem společnostem uvnitř EVRAZ GROUP, S.A., které podnikají v oblasti výroby vanadu a jeho slitin a následných produktů, které při jeho chemické výrobě vznikají, materiály (harmonogram) s požadavky a požadovanými termíny zaslání příslušných dat. Ve druhé fázi jsou z moskevského centra určeny objemy dodávek výchozích surovin potřebných pro výrobu ferovanadu, jejich ceny, objemy prodeje ferovanadu a v neposlední řadě rovněž jeho prodejní ceny. Veškerý tok materiálu a to jak ve fázi předvýrobní, tak i ve

fázi prodeje je řízen vedením společnosti EVRAZ GROUP, S.A. Dále jsou stanoveny termíny odevzdání reportů za předcházející období (skutečnost – obvykle měsíční) a výhledů na další období tzn. na právě probíhající kalendářní měsíc a další dva měsíce dopředu. Ve třetí fázi jsou dané materiály připraveny a odeslány do moskevského Corporativního controllingu, který připravuje po projednání předkládaných výsledků a výhledů s danou společností na videokonferencích, celkovou prezentaci pro nejvyšší management společnosti EVRAZ GROUP, S.A.. S ohledem na vykazované výsledky a výhledy může vedení vanadiového byznysu v Moskvě rozhodnout o změnách v oblasti dodávek, výrob a prodeje jednotlivých společností zabývajících se výrobou ferovanadu a tím i o přepracování všech reportingových podkladů.

V rámci vanadiového byznysu bylo nejvyšším vedením EVRAZ GROUP, S.A. rozhodnuto, že veškeré operace jsou řízeny z jednoho moskevského centra, které nese zodpovědnost za ekonomický chod podnikání v oblasti výroby ferovanadu. Z tohoto důvodu jsou společnosti NIKOM, a.s. určovány objemy dodávek vstupní suroviny, objem výroby a ceny prodeje včetně zemí určení. Vedení této společnosti a ani vedení mateřské společnosti není oprávněno k přímým zásahům do těchto oblastí. Přestože NIKOM, a.s. je dceřinnou společností pro EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. nesmí vedení mateřské společnosti ovlivňovat svými zásahy ekonomiku NIKOM, a.s. a je povinno pouze informovat vedení Corporativního controllingu na různé nesrovnalosti a významné odchylky od požadovaných ekonomických a technických hodnot.

Představenstvo EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. je zákona odpovědno za řádnou správu společnosti NIKOM, a.s., ale v rozporu s tímto zákonným požadavkem, může docházet ze strany EVRAZ GROUP, S.A. k příkazům, které jsou proti legislativě České republiky. Vedení mateřské společnosti se tak dostává do rozporuplného postavení a to v oblasti legislativy, která může stát proti zájmům majitele, jemuž je odpovědno za plnění jeho rozhodnutí a nařízení.

Mnohdy se tak vedení EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. dostává do role bruslaře na tenkém ledě. V takovýchto případech vedení musí dodržet zákonné předpisy České republiky, ale zároveň musí velmi složitě a podrobně vysvětlovat majiteli (vedení EVRAZ GROUP, S.A.) své záměry a zákony České republiky a v některých případech i přes hrozbu sankcí ze strany majitele jeho příkazy obejít nebo nedodržet.

Z výše uvedeného pak vyplývají mimořádné požadavky ze strany vedení Corporativního controllingu na sestavení různých podkladů, které majiteli objasní nemožnost provedení jeho rozhodnutí a vysvětlí oprávněnost nedodržení zadání. Takovéto případy jsou velmi složité na zpracování a zabírají mnoho času na straně pracovníků připravujících podklady. K těmto případům dochází jen zřídka a bývají způsobeny většinou odlišnou legislativou v oblasti účetnictví jako jsou např. IFRS, USGAAP a české účetní standardy.

3.4.2. Výkaznictví v rámci reportingu

V rámci reportingu dceřinné společnosti je každý měsíc zpracován reportingový balíček, který obsahuje údaje za všechny měsíce, které mají uzavřenou účetní uzávěrku a výhled na čtyři následující měsíce dopředu. Tento balíček je souhrnem všech potřebných informací pro další analýzu a zpracování pro management mateřské společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. jakož i pro management nejvyššího vedení. Každý reportingový balíček je tvořen sedmnácti základními výkazy, které na sebe navzájem navazují a jsou průřezem celé činnosti dané společnosti. Těmito výkazy jsou:

- Výrobní kapacity – maximální dosažitelná a využitelná kapacita výroby v rámci kalendářního roku (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Objemy a ceny prodejů – množství, ceny a objemy tržeb za výrobky a služby podle destinací (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Dosahované marže jednotlivých výrobků – zobrazují výši marží dle jednotlivých druhů produkce
- Technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin – spotřeby základních surovin a energií (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Výroba – objem výroby podle produktů (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Spotřeba energií – množství, cena a objem nákladů podle jednotlivých energetických médií v členění výroba, správa a prodej (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Mzdy – Objemy mezd v členění mzdy a platy, bonusy pro zaměstnance ve výrobě, správě a prodeji včetně počtu pracovníků a jejich průměrných výdělků (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Opravy a údržba – generální opravy, střední opravy a běžná údržba v členění na jednotlivé úseky tj. výroba, správa, prodej a údržba IT (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)

- Nákupy základního materiálu – objemy a ceny nákupu základního materiálu podle dodavatelů
- Výrobní náklady – celkové výrobní náklady na objem výroby daného měsíce (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Odbytová režie – celkové náklady spojené s prodejem vyrobené produkce (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Správní režie – celkové náklady na správu společnosti, včetně neadresných (nepřiraditelných) nákladů (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Sociální náklady – celkové náklady vyplývající z kolektivní smlouvy a ze zákonných předpisů k zajištění bezpečnosti a zdraví pracovníků (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Investice – investice v členění jednotlivých projektů a na obnovu a technické zhodnocení stávajícího zařízení (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Výkaz zisku a ztráty – specifický výkaz, který neodpovídá českým účetním standardům, ale je základním výkazem manažerského účetnictví (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**)
- Rozvaha
- Cash flow

Z výše uvedených výkazů je patrné, že svými údaji opravdu pokrývají celý průřez ekonomické, technické a finanční stránky společnosti. S takto vytvořeným balíčkem se v následujícím období do dalšího reportingu pracuje. V prvním případě se z něho zpracovává tzv. PRM (Personal and resources management). V PRM jde o souhrn vybraných technicko-ekonomických ukazatelů, které se prezentují na měsíční videokonferenci s vedením Corporativního controllingu EVRAZ GROUP, S.A.. Z tohoto PRM vyplývají časté dotazy, které zodpovídá vedení mateřské společnosti popřípadě pověřený pracovník odboru controllingu. Tyto dotazy se většinou týkají analýzy odchylek nákladů od předpokládaného vývoje, které se nejprve musí ověřit v reportingovém balíčku, zda neobsahuje některé nepřesnosti a poté se vstupuje do účetnictví a případně do operativní evidence, kde se dohledávají příčiny odchylek nákladů. Dalším krokem ve využití reportingového balíčku je poskytování údajů potřebných k navedení do manažerského informačního systému (MIFO) celé společnosti EVRAZ GROUP, S.A.. Do MIFO jsou naváděna veškerá data, která obsahuje reportingový balíček, včetně dvou výhledových měsíců. Navádí se pouze dva výhledové měsíce a to z důvodů programového omezení systému. Manažerský informační

system je založen na platformě SAP a tudíž má management a jednotlivé společnosti vlastněné EVRAZ GROUP, S.A. umožněn přístup k datům přes internet po celém světě 24 hodin denně. Z výše uvedených skutečností je patrné, že se controlling stal uvnitř společnosti EVRAZ GROUP, S.A. nástrojem k efektivnímu řízení skupiny a jednotlivých podniků, které jsou její součástí.

3.5. Popis vybraných výkazů v rámci reportingu

Z balíčku reportingu společnosti NIKOM, a.s. jsou pro účely této práce vybrány čtyři rozhodující výkazy, které patří mezi jedny z nejdůležitějších v rámci celého výkaznictví. Tyto výkazy jsou podrobně rozebírány Corporativním controllingem a nesmí se v nich vyskytovat žádná chyba.

V rámci zjednodušení je v popisu jednotlivých výkazů uvažováno se srovnáním Skutečnost roku 2010 (Actual 2010) vs. Plán roku 2010 (Budget 2010). K takovému srovnání dochází jednou za rok a to po celoroční auditované účetní uzávěrce. Je samozřejmě možné srovnávat i jiné roční nebo hodnoty mezi měsíci vůči sobě. Pro názornost je zde několik příkladů:

- A2010 vs. B2010
- F2010 vs. B2010
- A2010 vs. F2010
- Jan A2010 vs. Jan B2010
- Jan F2010 vs. Jan B2010
- Jan A2010 vs. Jan F2010

3.5.1. Výkaz objemy a ceny prodeje

Reportingový výkaz „Objemy a ceny prodeje“ (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**) je z pohledu svého obsahu důležitý, neboť obsahuje hodnoty prodeje výrobku v množství, ceně a celkové hodnoty prodeje ve srovnání Skutečnost roku 2010 vs. Plán roku 2010. Detailnější popis je následující. V jednotlivých řádcích výkazu jsou následující položky:

- prodej hlavního produktu ve členění na:
 - domácí prodej
 - exportní prodej
- ostatní prodej v členění na:
 - ostatní produkty

- ostatní prodej a služby
- celkový prodej – součet výše uvedených řádků

Detailnější popis sloupců je následující. V jednotlivých sloupcích výkazu s výjimkou prvního sloupce, který obsahuje popis řádků, jsou tyto položky:

- Skutečnost roku 2010 v členění na:
 - množství [tuny Vanadu]
 - cena v Kč na jednu tunu prodeje
 - hodnota prodeje v tis. Kč
 - Plán roku 2010 v členění na:
 - množství [tuny Vanadu]
 - cena v Kč na jednu tunu prodeje
 - hodnota prodeje v tis. Kč
 - „Variance analysis“ nebo-li rozbor rozdílů. Tento rozbor rozdílů se uvádí v členění:
 - rozdíl z prodaného množství vyjádřený v celkových jednotkách a procentech
 - rozdíl z hodnoty prodeje v tis. Kč vyjádřený v celkových jednotkách a procentech
 - „Including“ neboli vliv změny. Tato položka je jednou z nejdůležitějších v tomto výkazu, neboť přesně udává, který vliv a s jakou mírou způsobil rozdíl mezi porovnávanými hodnotami. Součet tří níže uvedených položek musí odpovídat rozdíl z hodnoty prodeje v tis. Kč vyjádřenému v celkových jednotkách. Sloupce v rámci tohoto ukazatele jsou následující:
 - Vliv změny z množství prodeje – vypočte se pomocí následujícího vzorce: $(q_1 - q_0) \times p_0 - mix$
 - Vliv změny struktury prodeje – vypočte se pomocí následujícího vzorce: $mix = \left(\frac{q_1}{\sum q_1} - \frac{q_0}{\sum q_0} \right) \times \sum q_1 \times p_0$
 - Vliv změny ceny prodeje – vypočte se pomocí následujícího vzorce: $(p_1 - p_0) \times q_1$
- pro vzorce platí: p – cena
 q – množství
 index „1“ – skutečnost
 index „0“ – plán

Zdroj: interní zdroj EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. – reportingový balíček NIKOM Actual 2010

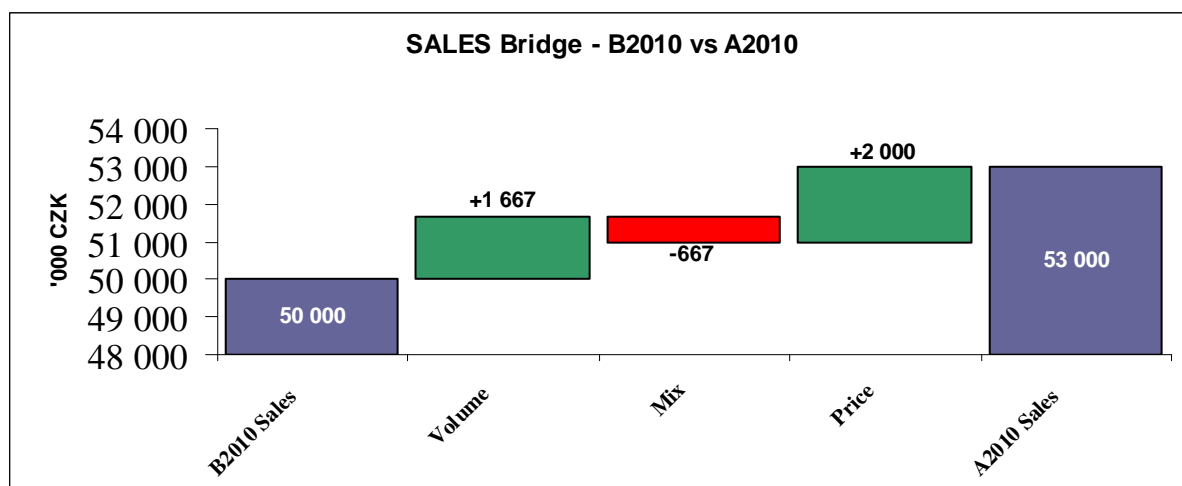
Jako příklad výše uvedeného popisu uvádím fiktivní výkaz „Objemy a ceny prodejů“ včetně doplňujícího grafu „SALES Bridge“ v němž jsou zobrazeny jednotlivé vlivy mezi počátečním a koncovým stavem (B2010 vs. A2010).

tabulka 3.5.1-1 Objemy a ceny prodejů A2010 vs. B2010 – názorný příklad

Product List	ACTUAL 2010			BUDGET 2010			Variance				Including		
	Volume, mtV	Price per tonne CZK	Revenue, 000'CZK	Volume, mtV	Price per tonne CZK	Revenue, 000'CZK	mtV		000'CZK		Volume	Mix	Price
							+/-	%	+/-	%			
Vanadium products	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	2 000
Domestic sales	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0
Export sales	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	2 000
product 1	220	163 636	36 000	200	150 000	30 000	20	10.0%	6 000	20.0%	1 000	2 000	3 000
product 2	90	188 889	17 000	100	200 000	20 000	-10	-10.0%	-3 000	-15.0%	667	-2 667	-1 000
Other Sales	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0
Other products	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0
Other sales and services	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0
TOTAL REVENUE	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	2 000

Zdroj: Vlastní zpracování

graf 3.5.1-1 SALES Bridge – názorný příklad



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tohoto grafu, který je jedním ze základních informačních zdrojů pro porovnání hospodaření sledované jednotky v rámci EVRAZ GROUP, S.A., lze názorně odvodit působení jednotlivých vlivů na vývoj daného ukazatele. V tomto případě ve skutečnosti oproti plánu rostl objem prodejů o 1 667 tis. Kč, ceny rostly o 2 000 tis. Kč a struktura sortimentu (Mix) způsobila pokles objemu prodejů o 667 tis. Kč. Celkový vliv byl tedy do kladných hodnot a plánovaný ukazatel tržby byl překročen o 3 000 tis.Kč. Veškeré hodnoty použité v grafu je možno dohledat ve výkazu „Objemy a ceny prodejů A2010 vs. B2010 – názorný příklad“.

Výše uvedený graf je možno aplikovat u všech reportingových výkazů u nichž je požadováno zpracování sloupce „Including“ s výjimkou „Výkazu zisku a ztrát“ u něhož se propočítává z hodnot uvedených ve sloupci „Variance“. V další části práce se již tímto grafem nebudu zabývat.

3.5.2. Výkaz technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin

Druhý z nejdůležitějších reportingových výkazů je výkaz „Technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin“ (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**), který udává jaká je spotřeba základní suroviny pro výrobu produktu nebo spotřebu energetického média na výrobu jedné tuny produktu. Popis jednotlivých sloupců je následující:

- „Item“ (Položky) – mezi položky patří základní suroviny, elektřina, zemní plyn popř. jiná média.
- „Unit of measurement“ (Jednotky) – měrné jednotky, v nichž je THN stanovena
- „Actual 2010“ (Skutečnost 2010) – ve sloupci jsou uvedeny dosažené hodnoty
- „Budget 2010“ (Plán 2010) – ve sloupci jsou uvedeny srovnávané hodnoty
- „Variance analysis“ (rozbor rozdílu) v členění:
 - +/- - rozdíl mezi srovnávanými jednotkami
 - % - procentuální rozdíl mezi jednotkami
 - CZK‘000 (tis. Kč) – nejdůležitější sloupec, který udává o kolik se zvyšují resp. snižují náklady vlivem rozdílu dosažené skutečnosti proti plánované hodnotě THN. Propočet se provádí podle vzorce: $rate = (n_1 - n_0) \times p_1 \times prod$

pro vzorec platí: p – cena

n – THN

prod - výroba

index „1“ – skutečnost

index „0“ – plán

Zdroj: interní zdroj EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. – reportingový balíček NIKOM Actual 2010

Technicko hospodářské normy jsou v rámci společnosti jedním z nejvíce utajovaných ukazatelů, proto je jim i při projednávání rozborů výsledků sledované společnosti, ze strany nejvyššího moskevského vedení, věnována zvýšená pozornost. Jako nejdůležitější položka, která se sleduje, je vliv daného ukazatele na zvýšení resp. snížení nákladů, vzhledem k vysoké materiálové a energetické náročnosti v hutním průmyslu.

3.5.3. Výkaz výrobní náklady

Třetím z důležitých výkazů je výkaz „Výrobní náklady“ (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**), který obsahuje hodnoty celkových výrobních nákladů v členění na jednotlivé položky a spotřebované množství základních surovin a energetických médií ve srovnání Skutečnost roku 2010 vs. Plán roku 2010. Detailnější popis jednotlivých řádků je následující:

- „Raw materials“ (základní materiál) – součet následujících řádků:
 - „Oxides“ (Kysličníky)
 - „Aluminium“ (hliník)
 - „Other raw materials“ (ostatní základní materiál)
- „Auxiliary materials“ (ostatní pomocný materiál) – součet následujících řádků:
 - „Packaging“ (obaly)
 - „Spare parts“ (náhradní díly) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Opravy a údržba“.
 - „Fuel“ (pohonné hmoty)
 - „Auxiliary materials for repairs“ (pomocný materiál pro opravy) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Opravy a údržba“.
 - „Replacement equipment“ (obnova zařízení)
 - „Other auxiliary materials“ (ostatní pomocný materiál)
- „Energy“ (energie) – součet následujících řádků:
 - „Electricity (000 kWh)“ (elektrická energie v MWh) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Spotřeba energií“.
 - „Natural gas (000 cub.m)“ (zemní plyn v tis. m³) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Spotřeba energií“.
 - „Other energy“ (ostatní energie) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Spotřeba energií“.
- „Staff costs“ (náklady na zaměstnance) – součet následujících řádků:
 - „Wages and salaries“ (mzdy a platy) - Hodnoty musí odpovídat výkazu „Mzdy“
 - „Payroll taxes“ (odvody mezd)
 - „Bonus“ (prémie) - Hodnoty musí odpovídat výkazu „Mzdy“
 - „Other staff costs“ (ostatní náklady na zaměstnance)
- „Services“ (služby) – součet následujících řádků:
 - „Repairs of production PPE“ (opravy výrobního zařízení třetími stranami) - Hodnoty musí souhlasit s výkazem „Opravy a údržba“.

- „Transportation costs“ (interní přepravní náklady)
- „Conversion costs“ (přepracování náklady)
- „Test-rooms and laboratoriem“ (náklady na zkušebny a laboratoře)
- „Industrial services“ (ostatní služby třetích stran)
- „Depreciation of production PPE“ (odpisy výrobního zařízení)
- „Taxes in COS“ (daně)
- „Cost of goods for resale“ (náklady na předprodané zboží)
- „Insurance“ (pojištění)
- „Financial leasing, operational leasing, R&D“ (finanční a operativní leasing)
- „Environment protection“ (Ochrana životního prostředí) – náklady vynaložené na ekologii
- „Other costs“ (ostatní náklady)
- „TOTAL“ – celkový součet výše uvedených řádků
- „Production costs per mtV of FG production, CZK/tn“ – výrobní náklady na jednu tunu dohotovené výroby v Kč/t

Popis sloupců je obdobný jako u výkazu „Objemy a ceny prodeje“ (viz. 3.5.1 Výkaz objemy a ceny prodeje), kdy dochází k rozdílu jen u posledního sloupce „Including“ jinak jsou sloupce stejné vyjma použité terminologie. Místo prodejního množství je uváděno množství spotřeby resp. hodnota spotřeby. Sloupec „Including“ neboli vliv změny. Tato položka je opět jednou z nejdůležitějších, neboť přesně udává, který vliv s jakou mírou způsobil rozdíl mezi porovnávanými hodnotami. Součet tří níže uvedených položek musí opět odpovídat rozdílu hodnot ve sloupci „Variance“. Položky „Including“ jsou následující:

- Vliv změny z množství spotřebovaného materiálu resp. energie – vypočte se pomocí následujícího vzorce: $(q_1 - q_0) \times p_0 - rate$
- Vliv změny ze změn v THN – výpočet je uveden v kapitole „3.5.2 Výkaz technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin“, kdy hodnoty se z uvedeného výkazu propojí s tímto výkazem.
- Vliv změny z ceny spotřebovaného materiálu resp. energie – vypočte se pomocí následujícího vzorce: $(p_1 - p_0) \times q_1$

pro vzorec platí: p – cena

q – množství

index „1“ – skutečnost

index „0“ – plán

rate – výpočet z výkazu THN

Ve výše uvedeném výkaze jsou sledovány dosahované resp. předpokládané výrobní náklady v absolutních hodnotách a na jednotku produkce celkem. Z hlediska controllingu a reportingu je odeslán spolu s výkazem „Objemy a ceny prodeje“ jako základní informace z nichž by měly vycházet další úvahy o směřování vývoje reportované společnosti. V předchozím textu byl popsán výkaz pro společnost NIKOM, a.s., který je jednodušší než u ostatních společností, jež se zabývají výrobou širšího sortimentu produkce. U takových společností např. u EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. existují obdobné výkazy pro každou výrobní jednotku – nákladové středisko. Z výkazu lze ve spojení s ostatními přidruženými výkazy vyčíst trendy v základních oblastech ovlivňujících výrobní režii podniku. V tomto reportu je patrný nedostatek členění na variabilní a fixní náklady, které by mohlo pomoci v řadě přijímaných rozhodnutí ze strany nejvyššího managementu v moskevské centrále. Návrh na rozčlenění nákladových položek na fixní a variabilní složku bude popsán v další části této práce.

3.5.4. Výkaz zisku a ztráty

Čtvrtým z rozhodujících výkazů je „Výkaz zisku a ztráty“ (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**), který přebírá hodnoty ze všech předchozích výkazů a přehledně je uceluje do podoby výsledovky ve srovnání Skutečnost roku 2010 vs. Plán roku 2010. Zde je zapotřebí chápat, jako výsledovku pro manažerské účetnictví resp. controllingovou formu a nikoli přísně účetní výkaz. Popis sloupců je velice jednoduchý a tudíž se jím nebudeme zabývat, ale jednotlivé řádky jsou následující:

- „Sales“ (prodej) – součet následujících řádků:
 - „Vanadium products“ (vanadiové produkty) - hodnota je propojena na výkaz „Objemy a ceny prodeje“ a jelikož jde o výnos, měla by být s plusovým znaménkem.
 - „Other sales“ (ostatní prodej) – hodnota se váže na výkaz „Objemy a ceny prodeje“ a jelikož jde o výnos, měla by být s plusovým znaménkem.
- COS (výrobní náklady) – součet následujících řádků:
 - „Raw materials“ (základní materiál) – hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.

- „Auxiliary materials“ (pomocný materiál) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Energy“ (energie) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a zároveň musí souhlasit s hodnotou ve výkazu „Spotřeba energií“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Staff cost“ (mzdové náklady) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem. Neodpovídá hodnotě ve výkazu „Mzdy“, protože tato položka obsahuje i odvody z mezd.
- „Services“ (služby) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Depreciation“ (odpisy) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Taxes in COS“ (daně) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Cost of products purchased for resale“ (náklady na předprodané zboží) - hodnota je propojena na výkaz „Výrobní náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem.
- „Other costs“ (ostatní náklady) – Tato položka je dopočtem a měla by pokrýt zbytek nákladů z výkazu „Výrobní náklady“ tak, aby celkový součet výrobních nákladů z výkazu „Výrobní náklady“ odpovídal součtu výše uvedených položek včetně této a opět s minusovým znaménkem.
- „Changes in FG, WIP“ (změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby) - součet změny stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby. Znaménko závisí na tom, jestli změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby byla na konci období větší než v počátečním stavu, pak bude kladná a naopak.
- „Gross profit“ (hrubý zisk) – jde o součet položek „Sales“ (prodej) a COS (výrobní náklady)
- „Selling expense“ (odbytová režie) - hodnota se váže na výkaz „Odbytová režie“ a jelikož jde o náklad, tak by měla být s minusovým znaménkem

- „General&administrative expense“ (správní režie) - hodnota je propojena na výkaz „Správní režie“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem
- „Social expense“ (sociální náklady) - hodnota je propojena na výkaz „Sociální náklady“ a jelikož jde o náklad, měla by být s minusovým znaménkem
- „Other income / expense“ (ostatní příjmy a výdaje) – jde o ostatní mimořádné položky v účetnictví, které nelze adresně přiřadit do výše uvedených výkazů a jsou jen součástí výsledovky.
- „Profit from operations“ (zisk z provozní činnosti) – jde o součet položek „Gross profit“ (hrubý zisk), „Selling expense“ (odbytová režie), „General&administrative expense“ (správní režie), „Social expense“ (sociální náklady) a „Other income / expense“ (ostatní příjmy a výdaje).
- „EBITDA“ (zisk před úroky, zdaněním a odpisy) – vypočte se jako „Profit from operations“ (zisk z provozní činnosti) ponížený o odpisy z výkazů „Výrobní náklady“, „Odbytová režie“ a „Správní režie“.
- „Interest income/expense“ (příjmy nebo výdaje z úroků) – položka obsahuje součtově všechny účetní příjmy a výdaje vztahujících se k úrokům.
- „Forex gain/loss“ (kurzové zisky/ztráty) – položka obsahuje součtově všechny účetní zisky a ztráty z kurzových operací.
- „Non-Operating income / expense“ (příjmy a výdaje z neprovozní činnosti) – položka obsahuje součtově všechny účetní případy opravných položek k majetku.
- „Income Tax“ (daň) – položka obsahuje daň z příjmů běžnou a daň z příjmů odloženou.
- „Net profit“ (čistý zisk) – jde o součet položek „Profit from operations“ (zisk z provozní činnosti), „Interest income/expense“ (příjmy nebo výdaje z úroků), „Forex gain/loss“ (kurzové zisky/ztráty), „Non-Operating income / expense“ a „Income Tax“ (daň). Položka odpovídá „Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)“ řádek č.60 ve standardní výsledovce vyžadované českými účetními standardy.
- „EBITDA per 1 ton of sold vanadium products, CZK/tn“ (EBITDA na jednu tunu prodaného vanadiového produktu, Kč/t) – tento ukazatel jehož výpočet je uveden v jeho názvu, ukazuje v jaké výši na jednu tunu jsou pokryty celkové náklady z provozní činnosti bez odpisů.

Tento výkaz jak je chápán v controllingu v rámci EVRAZ GROUP, S.A je typickým produktem manažerského účetnictví. Je velmi jednoduchým způsobem přizpůsoben potřebám managementu při jeho rozhodovacích funkcích a je věrným odrazem vývoje základních výnosových a nákladových kategorií v oblasti výroby, správní režie a odbytové režie a ostatních nákladových případně výnosových položek vyplývajících z činnosti podniku i bez jeho vůle jako jsou daně, kurzové zisky a ztráty apod.. V popisu jednotlivých řádků tohoto výkazu byly uvedeny vazby na jednotlivé výkazy z reportingového balíčku, který je součástí podkladů odesílaných za společnosti moskevskému Corporativnímu controllingu. Vazba „Výkazu zisku a ztrát“ pak umožňuje velmi jednoduchou formou dopátrat se proč jednotlivé odchylky od plánovaných hodnot vznikají i s možností pokusit se je eliminovat. Výkaz je ve své podstatě pro společnost EVRAZ GROUP, S.A. výkazem globálním, protože ve stejné formě je uplatněn ve všech podřízených společnostech na celém světě.

4. Návrhy a doporučení na změny vyplývající z analýzy controllingu

4.1. Charakteristika slabých míst systému řízení a reportingu

Z analýzy kapitoly „3. Controlling jako nástroj ekonomického řízení nadnárodní společnosti“ vyplynula nutnost provedení určitých změn. Uvažujeme-li v procesu správy a řízení společnosti o změnách, musíme vzít na zřetel nejen to, že existuje několik možností jak k tomu dojít, ale i jak na sebe navzájem působí. Možnostmi, kde můžeme zlepšit dosavadní způsob řízení lze charakterizovat následujícím způsobem:

- Změny v systému řízení společnosti - Slabým místem v systému řízení společnosti je jeho direktivní charakter ze strany majitele.
- Změna plánovací metodiky zásob – Tento návrh na změnu vyplývá z praktických zkušeností
- Změny v controllingu společnosti – zde navrhuji podrobit revizi reportingových výkazů, kde by se měly uplatnit následující úpravy ke zlepšení ekonomického řízení společnosti:
 - Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů
 - Zavedení nového výkazu do reportingu se zaměřením na fixní a variabilní náklady včetně propočtu na jednu tunu výroby.

Z provedené analýzy vyplývají změny, které jsou podrobněji rozpracovány v následujících návrzích.

4.2. Změny v systému řízení společnosti

Jak vyplývá z kapitoly „3.2.3 Řízení v NIKOM, a.s.“ je systém řízení určitého subjektu nadřazen vlastnímu controllingu. Budeme-li se dívat opačným směrem a to od controllingu nahoru, pak je jen nevelká šance, že by např. výsledky analýzy technicko-ekonomických dat nějakým zásadním způsobem ovlivnily změnu řízení celého podniku. Navíc pokud se jedná o direktivní řízení, kdy jsou rozhodující úkoly předem definovány, pak je šance opravdu minimální. Proto nejprve musíme začít u systému řízení, který může, jak bylo uvedeno výše, do značné míry ovlivňovat nejen zkoumaný subjekt, ale i samotný proces tvorby controllingu a následné analýzy zpracovaných údajů.

Pokud provedeme změny v celém systému řízení společnosti, bude to mít vliv nejen na samotnou společnost, ale i na řízení, úkoly a cíle controllingu. Může dojít i ke změnám struktur a vazeb v rámci společnosti, a proto se v rámci controllingu bude muset přizpůsobit i celá metodika zpracování a vyhodnocování controllingu a reportingu. Přínosem takovéto

změny může být tzv. zeštíhlení struktury rozhodování, kdy se odbourá byrokratický aparát a podnik začne být pružnější v rozhodování, což může mít za následek i úsporu nákladů, k čemuž vlastně směřuje controlling se svou analýzou.

4.2.1. Opuštění od direktivního řízení NIKOM, a.s.

Společnost NIKOM, a.s. je direktivně řízena ze strany EVRAZ GROUP, S.A.. Pustíme-li se do úvahy o zrušení takového diktátu ze strany nejvyššího vedení, je nutno si uvědomit, co by to znamenalo pro naši společnost.

V první fázi se zaměříme na nejvyšší management. Řídící pracovníci by tak získali větší pravomoci, ale neslo by to sebou i nevýhodu v podobě většího tlaku na rozhodování, vytíženost a především zodpovědnost. Při požadavku na management, aby se choval správně ekonomicky, by se musely změnit systémy odměňování. Předpokládejme, že by se musel zavést systém fixní a variabilní složky mzdy, kdy variabilní část by byla větší než fixní a zároveň by byla závislá na ekonomických výsledcích společnosti.

Jako druhý v pořadí je střední management a THP pracovníci. Pro tyto pracovníky by změny přinesly pozitivum ve snížení byrokracie a negativum v oblasti větší vytíženosti, stresu a také jako u nejvyššího managementu daleko vyšší míru zodpovědnosti při zpracování úkolů jednotlivých oddělení:

- Obchod – hledání nových trhů, tlak na prodej přebytečných zásob, tlak na dlouhodobé kontrakty, lepší spolupráce s výrobou a nákupem.
- Ekonomika a finance – nový systém controllingu.
- Výroba – spolupráce s obchodem a nákupem.
- Nákup – dodávka surovin JIT, nevytváření zásob, spolupráce s výrobou a obchodem.

Jako třetí stupeň můžeme považovat výrobní dělníky. Této skupiny zaměstnanců by se změny s největší pravděpodobností vůbec nedotkly. Výroba by běžela pořád dál a směnný provoz by pokračoval bez narušení.

Ekonomické důsledky uvedeného opatření budou následující. Náklady by se neměly zvyšovat, management je v důsledku změny odměňování nucen je držet na úrovni, tak aby nepřišel o své prémie či nějaké bonusy, ba naopak náklady by se měly snižovat, protože management se dle předchozí úvahy bude snažit uzavírat výhodnější smlouvy. Náklady v konečné fázi přeměny začnou být závislé na tržních či lepších cenách a celá nákladová

stránka začne plout podle vývoje ekonomiky celé České republiky (inlace atd.). Ze strany tržeb by mělo dojít k nárůstu, protože pokud bude management schopný a navíc mzdově zainteresovaný, pak bude prodávat za tržní ceny a ne za diktované. Když tyto vlivy sečteme, pak dojde ke snížení nákladů a zvýšení tržeb, což představuje vyšší zisk a tudíž i lepší efektivitu výroby a celé společnosti.

Důsledky pro vlastníka by byly následující. EVRAZ GROUP, S.A. by ztratil řídící kontrolu nad společností, ale to by bylo kompenzováno zvýšením zisků a konkurenceschopností společnosti NIKOM, a.s.. Vrcholný management EVRAZ GROUP, S.A. by se také v takovém případě měl podílet na výpomoci při uzavírání obchodních a prodejních dohod, což může přinést v rámci celé společnosti synergické efekty.

Nutné podmínky k realizaci tohoto opatření je možno vidět ve změně vnitřních pravidel EVRAZ GROUP, S.A. v oblasti vanadiového byznysu.

Při případném opuštění direktivního řízení společnosti NIKOM, a.s. je možnost spatřit riziko především v ekonomické oblasti v případných ztrátách ze špatně uzavřených obchodů na straně nákupu surovin a prodeje výrobků. Nesprávná rozhodnutí by mohla vést v konečném důsledku až k předlužení společnosti a jejímu zániku. Tento stav by však neměl nastat v případě dodržení výše uvedených podmínek nutných k realizaci návrhu.

Proto bych v rámci své diplomové práce doporučil, aby se přinejmenším začalo uvažovat o změnách v řízení společnosti NIKOM, a.s., protože z ekonomického pohledu je změna přínosná a po všech stránkách výhodná pro všechny zainteresované strany.

4.3. Změna plánovací metodiky zásob

V kapitole „3.2.3 Řízení v NIKOM, a.s.“ se uvádí, že NIKOM, a.s. je řízen direktivně z moskevského vedení společnosti a to i v případě sestavování ročního plánu. Pro NIKOM, a.s. to znamená velké ulehčení, neboť obdrží nejdůležitější data již zpracovaná a nemusí si dělat vlastní analýzy trhu nákupů a prodejů. Data, která jsou dodána obsahují objemy nákupu základních surovin, jejich ceny, objemy výroby a prodejů včetně prodejních cen. Ostatní technicko-ekonomické položky pomineme jako nepodstatné, neboť není problém je na základě předchozích výsledků a zkušeností pracovníků přesně naplánovat. Tudíž by při zpracování plánu neměl být žádný problém, přesto ve skutečném plánování k problémům dochází.

4.3.1. Návrh plánování zásob

Problém nastává zejména v oblasti zásob a je způsoben tak, že první verze ročního plánu se sestavuje v září předcházejícího roku (např. září 2009 pro plán roku 2010), kdy se sestaví výhled do konce roku a s tímto výhledem a potažmo koncovými stavy zásob se pracuje v plánu. Tyto hodnoty vstupují jako počáteční stav pro plán a problém je následující. V měsíci září je zpracován výhled stavu zásob k 31.12. příslušného roku. Tento stav zásob vstupuje jako počáteční stav k 01.01. do plánu následujícího roku. V období od září do konce prosince dochází k přirozenému vývoji zásob podle skutečných dodávek surovin, výrob a prodejů výrobků a nemusí se výhled, který byl zpracován pro plán shodovat se skutečností dosaženou k 31.12.. Jestliže bude na konci roku stav zásob vstupního materiálu nižší než ve výhledu, nastává situace, kdy společnost nemá dostatek materiálu na výrobu v plánovaném období. Tento příklad je uveden v následující tabulce:

tabulka 4.3.1-1 Problém se zásobami – názorný příklad

Inventory Zásoby	Forecast 2009 Výhled 2009	BUDGET 2010 PLÁN 2010			
	Closing Balance Koncový stav	Opening Balance Počáteční stav	Purchase Nákup	Consumption Spotřeba	Closing Balance Koncový stav
	MtV	MtV	MtV	MtV	MtV
Oxides-dodavatel 1	100.000	100.000	100.000	200.000	0.000
Oxides-dodavatel 2	10.000	10.000	10.000	20.000	0.000
Total	110.000	110.000	110.000	220.000	0.000

Inventory Zásoby	Actual 2009 Skutečnost 2009	BUDGET 2010 PLÁN 2010			
	Closing Balance Koncový stav	Opening Balance Počáteční stav	Purchase Nákup	Consumption Spotřeba	Closing Balance Koncový stav
	MtV	MtV	MtV	MtV	MtV
Oxides-dodavatel 1	40.000	40.000	100.000	200.000	-60.000
Oxides-dodavatel 2	4.000	4.000	10.000	20.000	-6.000
Total	44.000	44.000	110.000	220.000	-66.000

Zdroj: Vlastní zpracování

Aby k této situaci nedocházelo, jako řešení navrhuji, při sestavování plánu nepočítat vůbec se stavem zásob na konci roku a pro následující plánovací období srovnat hodnoty nákupu s hodnotami spotřeby. Jedině tak lze zamezit případným nesrovnalostem na konci plánovacího období. Navržené změny jsou v následující tabulce:

tabulka 4.3.1-2 Odstranění problému se zásobami – názorný příklad

Inventory Zásoby	Forecast 2009 Výhled 2009	BUDGET 2010 PLÁN 2010			
	Closing Balance Koncový stav	Opening Balance Počáteční stav	Purchase Nákup	Consumption Spotřeba	Closing Balance Koncový stav
	MtV	MtV	MtV	MtV	MtV
Oxides-dodavatel 1	100.000	100.000	200.000	200.000	100.000
Oxides-dodavatel 2	10.000	10.000	20.000	20.000	10.000
Total	110.000	110.000	220.000	220.000	110.000

Inventory Zásoby	Actual 2009 Skutečnost 2009	BUDGET 2010 PLÁN 2010			
	Closing Balance Koncový stav	Opening Balance Počáteční stav	Purchase Nákup	Consumption Spotřeba	Closing Balance Koncový stav
	MtV	MtV	MtV	MtV	MtV
Oxides-dodavatel 1	40.000	40.000	200.000	200.000	40.000
Oxides-dodavatel 2	4.000	4.000	20.000	20.000	4.000
Total	44.000	44.000	220.000	220.000	44.000

Zdroj: Vlastní zpracování

K realizaci navrženého opatření vidím jako nutnou podmínku změnu metodiky sestavování plánu v rámci skupiny EVRAZ GROUP, S.A.. Riziko vyplývající z tohoto návrhu je možno vidět v tom, že při zavedení je uvažováno s filozofií „co nakoupím - to spotřebuji“, tím dojde ke zkreslení stavu zásob na konci plánovacího období.

Tento návrh by se měl týkat pouze zkoumané společnosti, protože u jiných nemusí tyto závěry platit. Ve svých úvahách vycházím z praktických zkušeností a doporučuji ho k realizaci. Zásadní námitka proti tomuto opatření může být, že se zvýší stav zásob na konci roku, ale v tomto případě je nutno si uvědomit, že změny, které nastávají v průběhu měsíců září až prosinec jsou tak významné, že v podstatě nikdy nedojde ke srovnání výhledu k 31.12. s dosaženou skutečností.

4.4. Změny v controllingu společnosti

Pokud provedeme změny v oblasti controllingu bude se pravděpodobně jednat, jen o změnu ve výkaznictví reportingu, zavedení nového ukazatele či části zpracování. Může to mít za následek přínos v oblasti zpřesněného vykazování a tudíž i zlepšeného rozhodování ze strany vedení.

4.4.1. Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů

Kapitola „3.5.1 Výkaz objemy a ceny prodejů“ byla věnována popisu výkazu „Objemy a ceny prodejů“. Tento výkaz byl zajímavý sloupcem „Including“, který obsahuje vlivy, které ovlivňují rozdíly mezi porovnávanými hodnotami. Vlivy zahrnují změnu z množství prodeje, změnu ze struktury prodeje a změnu z ceny prodejů. Sledované ukazatele jsou obecně dostatečné, ale v případě, že dochází k prodeji v zahraniční měně, kromě uvedených položek ovlivňuje cenu také vliv směnného kurzu. V tomto případě není výsledek

stávajícího reportu dostatečně přesný. Této nepřesnosti je nutno zabránit, a proto navrhuji, aby se do sloupce „Including“ přidal ještě jeden vliv a to „Ex-rate“, přičemž stávající vliv „Price“ by doznal drobných změn ve vzorci. Návrh nových propočtů je uveden níže:

- „Price“ - Vliv změny ceny prodeje – vypočte se pomocí následujícího vzorce:

$$(p_1 - p_0) \times q_1 - ExRATE$$

- „Ex-Rate“ - Vliv změny kurzu prodeje – vypočte se pomocí následujícího vzorce:

$$ExRATE = (e_1 - e_0) \times q_1 \times \frac{p_1}{e_1}$$

pro vzorce platí:

- p – cena
- q – množství
- e – měnový kurz
- index „1“ – skutečnost
- index „0“ – plán

Pro názornost uvedu příklad. Zachováme-li stejné hodnoty jako u příkladu v kapitole „3.5.1 Výkaz objemy a ceny prodejů“ (viz. „tabulka 3.5.1-1 Objemy a ceny prodejů A2010 vs. B2010 – názorný příklad“) po přidání nového sloupce a měnového kurzu bude výkaz vypadat následovně:

tabulka 4.4.1-1 Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů – názorný příklad

Product List	ACTUAL 2010			BUDGET 2010			Variance				Including			
	Volume, mtV	Price per tonne CZK	Revenue, 000'CZK	Volume, mtV	Price per tonne CZK	Revenue, 000'CZK	mtV		000'CZK		Volume	Mix	Price	Ex-rate
							+/-	%	+/-	%				
Vanadium products	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	4 944	-2 944
	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
Domestic sales	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
Export sales	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	4 944	-2 944
product 1	220	163 636	36 000	200	150 000	30 000	20	10.0%	6 000	20.0%	1 000	2 000	5 000	-2 000
product 2	90	188 889	17 000	100	200 000	20 000	-10	-10.0%	-3 000	-15.0%	667	-2 667	-56	-944
	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
Other Sales	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
Other products	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
Other sales and services	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0	0
TOTAL REVENUE	310	170 968	53 000	300	166 667	50 000	10	3.3%	3 000	6.0%	1 667	-667	4 944	-2 944

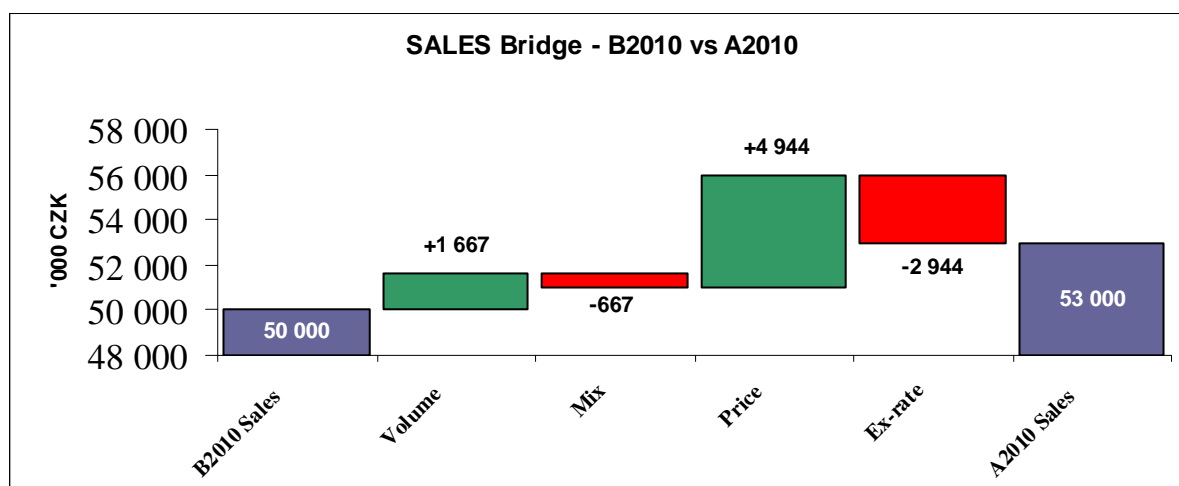
Ex-rate CZK/USD 18.000

19.000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledků lze vyčíst, že sloupec „Ex-rate“ má své opodstatnění při prodeji v zahraniční měně. Jasně se ukazuje, že v použitém případě na poklesu kurzu CZK/USD o 1 Kč dochází ke ztrátě 2 944 tis.Kč. Je samozřejmě možné promítnout výsledky i do „SALES Bridge“, který bude vypadat následovně:

graf 4.4.1-1 Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů v SALES Bridge – názorný příklad



Zdroj: Vlastní zpracování

Z těchto příkladů je patrné, jak se při controllingu může pod určitým číslem skrývat spousta jiných, které v rámci jednoho čísla nepředstavují velkou odchylku, ale pokud jsou samostatně, pak jsou rozdíly markantní.

Riziko spojené se zavedením tohoto ukazatele je dle mého názoru nulové. Podmínkou k zavedení je opět změna metodiky reportingu.

Proto bych jako závěr doporučoval zavedení tohoto „ukazatele“ neboť bude opravdovým přínosem pro controlling NIKOM, a.s..

4.4.2. Zavedení nového výkazu do reportingu

V současné moderní ekonomice se stále více zdůrazňuje správné rozdělení výrobních nákladů na část variabilní a fixní. Stále důležitější se stává při maximálním využití výrobních kapacit a intenzifikace technologie (snižování materiálové a energetické spotřeby) podíl fixních nákladů v celkových nákladech. Kapitola „3.5.3 Výkaz výrobní náklady“ se zabývá sledováním nákladovosti výroby podle jednotlivých druhů nákladů v absolutních jednotkách. Dle mého názoru je tento výkaz nedostatečný, protože nezobrazuje podíl variabilní složky jednotlivých položek. Z názvu některých řádků lze se sice domnívat, že jde čistě o variabilní nebo fixní náklad, ale ve skutečnosti i na první pohled variabilní náklad jako je spotřeba elektrické energie se ve své podstatě částečně chová i jako fixní náklad.

Z tohoto důvodu navrhuji zavést samostatný formulář, který by zobrazoval podíl variability jednotlivé nákladové položky. Uvedený formulář doporučuji rozšířit i na další reportingové výkazy, a to správní režie, odbytové režie a sociálních nákladů. Podíl

variabilnosti a fixnosti je nutno určit dlouhodobějším sledováním jednotlivých položek, které do dané kategorie nákladů patří. Pro zvýšení úrovně informací, které controlling poskytuje managementu, dále předpokládám rozšíření navrhovaného formuláře o část, kde budou propočteny jednotlivé nákladové položky v Kč na tunu výroby. V současném formuláři (viz. **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**) jsou uváděny pouze celkové náklady na jednu tunu výroby. Návrh této tabulky je uveden níže:

tabulka 4.4.2-1 Podíl variabilní složky v nákladech

Item	share of total costs, %	variable share, %	Actual 2010		Budget 2010		Variance '000 CZK		Variance CZK/mtV	
			Total costs '000 CZK	Cost per ton CZK/mtV	Total costs '000 CZK	Cost per ton CZK/mtV	+/-	%	+/-	%
1	2	3	4	5	6	7	8 = 4 - 6	9 = 8 / 6	10 = 5 - 7	11 = 10 / 7
Raw materials	89%	100%	35 000	10 000	30 000	10 000	5 000	16.67%	0	0.00%
Oxides	76%	100%	30 000	8 571	25 714	8 571	4 286	16.67%	0	0.00%
Aluminium (tn)	10%	100%	4 000	1 143	3 429	1 143	571	16.67%	0	0.00%
Other raw materials	3%	100%	1 000	286	857	286	143	16.67%	0	0.00%
Auxiliary materials	1%	78%	200	57	171	57	29	16.67%	0	0.00%
Spare parts for repairs	0%		0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Fuel	0%	75%	20	6	17	6	3	16.67%	0	0.00%
Auxiliary materials for repairs	0%	75%	80	23	69	23	11	16.67%	0	0.00%
Replacement equipment	0%		0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Other auxiliary materials	0%	80%	100	29	86	29	14	16.67%	0	0.00%
Energy	0%	67%	190	54	163	54	27	16.67%	0	0.00%
Electricity (000 kWh)	0%	65%	130	37	111	37	19	16.67%	0	0.00%
Natural gas (000 m3)	0%	75%	50	14	43	14	7	16.67%	0	0.00%
Other energy	0%	50%	10	3	9	3	1	16.67%	0	0.00%
Staff costs	2%	24%	938	268	804	268	134	16.67%	0	0.00%
Wages and salaries	2%	15%	600	171	514	171	86	16.67%	0	0.00%
Payroll taxes	1%	15%	238	68	204	68	34	16.67%	0	0.00%
Bonus	0%	100%	100	29	86	29	14	16.67%	0	0.00%
Other staff costs	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Services	1%	48%	450	129	386	129	64	16.67%	0	0.00%
Repairs of production PPE	1%	30%	300	86	257	86	43	16.67%	0	0.00%
Transportation costs	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Conversion costs	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Test-rooms and laboratories	0%	100%	120	34	103	34	17	16.67%	0	0.00%
Industrial services	0%	25%	30	9	26	9	4	16.67%	0	0.00%
Depreciation of production PPE	1%	0%	200	57	171	57	29	16.67%	0	0.00%
Taxes in COS	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Insurance	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Financial leasing, operational leasing, R&D	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Selling expenses	1%	10%	400	114	343	114	57	16.67%	0	0.00%
Wages and salaries, bonuses, related taxes	0%	10%	100	29	86	29	14	16.67%	0	0.00%
Transportation	0%	70%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Commission	0%	0%	0	0	0	0	0	0.00%	0	0.00%
Other selling expenses	1%	10%	300	86	257	86	43	16.67%	0	0.00%
G&A	5%	10%	1 900	543	1 629	543	271	16.67%	0	0.00%
Wages and salaries, bonuses, related taxes	3%	10%	1 000	286	857	286	143	16.67%	0	0.00%
Other G&A	2%	10%	900	257	771	257	129	16.67%	0	0.00%
Social expenses	0%	30%	150	43	129	43	21	16.67%	0	0.00%
Total	100.00%	91.31%	39 428	11 265	33 795	11 265	5 633	16.67%	0	0.00%
Conversion costs (excluding depreciation)			4 228	1 208	3 624	1 208	604	16.67%	0	0.00%

VARIABLE	RM	88.77%	35 000	10 000	30 000	10 000	5 000	16.67%	0	0.00%
	Conversion	2.54%	1 000	286	857	286	143	16.67%	0	0.00%
FIXED	Conversion	8.69%	3 428	979	2 938	979	490	16.67%	0	0.00%

Production mtV	3 500	3 000	500	16.67%	500	16.67%
----------------	-------	-------	-----	--------	-----	--------

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnoty uvedené v návrhu nového výkazu neodpovídají žádné sledované skutečnosti a jsou užity jako příklad, ale přesto mají vypovídací hodnotu o vlivu objemu výroby na jednotlivé nákladové položky. Je vhodné si povšimnout, že u nákladů na spotřebu energií není 100% variabilní podíl. Je to způsobeno tím, že energetické společnosti si kalkulují do ceny dodávky fixní podíl. Rovněž podíl mezd výrobních dělníků má částečně fixní charakter. Dle legislativy České republiky nelze při zastavení výroby ihned snižovat stavy pracovníků. Tyto trendy lze vysledovat i u dalších položek.

Obdobně jako u předchozího návrhu nejsou se zavedením tohoto opatření spojena žádná rizika, a je podmíněno změnou metodiky reportingu.

Formulář „tabulka 4.4.2-1 Podíl variabilní složky v nákladech“ se z mého hlediska jeví jako velmi dobrý zdroj informací pro rozhodování managementu při snižování podílu fixních nákladů a proto jej navrhuji k zavedení.

5. Závěr

Cílem této práce bylo zaměřit se na zkoumání procesu „Controllingu jako nástroje ekonomického řízení společnosti“ v praxi nadnárodního podniku. V práci byla nejdříve provedena analýza systému řízení a controllingu v mezinárodní společnosti, z níž vyplynuly některé nedostatky, které jsem se pokusil vyřešit v kapitole „4. Návrhy a doporučení na změny vyplývající z analýzy controllingu“.

Rozboru byl podroben reportingový balíček společnosti NIKOM, a.s., který je standardně používán v rámci globálního řízení celé korporace. Za nedostatek tohoto balíčku je možno považovat neúplnost některých výkazů, které navrhuji doplnit nebo změnit. Změna byla navržena u výkazu „Objemy a ceny prodeje“, kde bylo doporučeno přidat ukazatel kurzových vlivů a dále bylo doporučeno zavést nový výkaz, který by zobrazoval nejen rozdělení na fixní a variabilní část nákladů, ale i rozpočet nákladových položek na tunu produkce.

Při analýze byl zjištěn také nedostatek v oblasti metodiky plánování zásob, který jsem navrhl odstranit výše popsanou změnou této metodiky. Posledním navrhovaným doporučením je návrh na změnu systému řízení společnosti NIKOM, a.s. ve smyslu většího osamostatnění managementu v procesu rozhodování.

Z analýzy controllingu a rozboru reportingového balíčku vyplývá, že navržené změny jsou nutné a potřebné, jak bylo uvedeno v kapitole „4. Návrhy a doporučení na změny vyplývající z analýzy controllingu“, měl by se vrcholný management korporace zamyslet a podrobit kritice systém řízení uvnitř společnosti.

Závěrem práce je nutno konstatovat, že stanovený cíl práce byl splněn a byly zjištěny nedostatky v systému řízení controllingu, které jsem se v návrzích pokusil odstranit. Ve společnosti EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s. a NIKOM, a.s. byla takováto analýza prováděna poprvé a její závěry a doporučení přispějí k lepšímu ekonomickému řízení společnosti. Současně bych chtěl poděkovat všem spolupracovníkům a dalším osobám, které mi byly nápomocny při vypracování této práce.

Zdroje a literatura

Literatura

- ELLIOT, B. A ELLIOT, J. *Financial Accounting and Reporting*. 11th ed. Harlow: Pearson Education Ltd., 2006. 872 s. ISBN-10 0-273-70870-8. ISBN-13 978-0-273-70870-4.
- ESCHENBACH, R. A KOL. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
- FÍBÍROVÁ, J. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualizované vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- KAŠÍK, J. A MICHALKO, M. A KOL. *Podniková diagnostika*. 1. vyd. Ostrava: Tandem, 1998. 344 s. ISBN 80-902167-4-9.
- KRÁL, B. A KOL. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum s.r.o., 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- LUCEY, T. *Costing*. 4th ed. London: DP Publications Ltd., 1993. 586 s. ISBN 1 85805 015 4.
- LUCEY, T. *Management Accounting*. 3rd ed. London: DP Publications Ltd., 1992. 558 s. ISBN 1 873981 15 5.
- MANN, R. A MAYER, E. *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. 1.vyd. Praha: Průmysl a obchod, Profit, a.s., 1992. 358 s. ISBN 80-85 603-20-9.
- MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- STEINÖCKER, R. *Strategický controlling*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998. 172 s. ISBN 978-80-900178-2-5.
- VOLLMUTH, J. H. *Controlling Nový nástroj řízení - Základní kniha orientovaná na praxi*. 2. upr. vyd. překlad z němčiny Vysušil, J. Praha: Profess Consulting, 2002. 226 s. ISBN 978-80-85235-54-8.
- VYSUŠIL, J. A KAVAN, M. *Controllingová integrační metody*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.
- VYSUŠIL, J. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.
- WEBER, J. *Einführung in das Controlling*, 4. Aufl. Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 1993.

Zdroje

- <http://www.abccosting.biz/pdf/controlling.pdf>
- <http://www.controlling.cz/files/File/popisko-boris-co-se-skryva-pod-pojmem-procesni-rizeni-nakladu.pdf>
- <http://www.evraz.com/about/structure>
- <http://www.evraz.com/about/structure?url=/business/>
- <http://www.podnikatel.cz/ekonomicke-ukazatele/46356711/>
- <http://www.vitkovicesteel.com/ekonomicke-informace/>
- <http://www.vitkovicesteel.com/struktura-spolecnosti/>

Seznam zkratek

A	skutečnost (Actual)
a.s.....	akciová společnost
B	plán (Budget)
EBITDA	zisk před zdaněním a odpisy
F.....	výhled (Forecast)
IFRS	mezinárodní účetní standardy
ISSM.....	integrovaný systém sekundární metalurgie
IT	informační technika
Jan.....	leden (January)
JIT.....	právě včas (Just In Time)
MIFO	mažerský informační finanční systém Evraz Group, S.A.
NS.....	nákladové středisko
PRM	výrobní a zdrojový management (Produkt and Resource Management)
S.A.....	akciová společnost (Société Anonyme)
SAP.....	podnikový informační systém
SŘHV	systém řízení hutní výroby
THN.....	technickohospodářské normy
tis.	tisíce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne :.....

.....
Bc. Michal Menc

Adresa trvalého pobytu studenta:

Bohumínská 447/64; 710 00 Slezská Ostrava

.....

Seznam obrázků, tabulek, grafů

Seznam obrázků

Obrázek 2.1.1-1 Schopnost přizpůsobení a pokroku jako cíle vedení podniku	8
Obrázek 2.1.2-1 Funkce řízení podniku	9
Obrázek 2.1.3-1 Odvození potřeb controllingu	12
Obrázek 2.4.3-1 Souhrnné znázornění Koordinace orientované na controlling.....	22

Seznam tabulek

tabulka 3.1.2-1 Výrobní kapacita v EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	34
tabulka 3.1.2-2 Ekonomické výsledky EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	34
tabulka 3.1.3-1 Ekonomické výsledky NIKOM, a.s.	35
tabulka 3.5.1-1 Objemy a ceny prodeje A2010 vs. B2010 – názorný příklad	46
tabulka 4.3.1-1 Problém se zásobami – názorný příklad	57
tabulka 4.3.1-2 Odstranění problému se zásobami – názorný příklad	58
tabulka 4.4.1-1 Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů – názorný příklad.....	59
tabulka 4.4.2-1 Podíl variabilní složky v nákladech	61

Seznam grafů

graf 3.5.1-1 SALES Bridge – názorný příklad.....	46
graf 4.4.1-1 Zavedení nového ukazatele kurzových vlivů v SALES Bridge – názorný příklad.....	60

Seznam příloh

Příloha č.1.	EVRAZ GROUP, S.A. ve světě	1
Příloha č.2.	Struktura společnosti EVRAZ GROUP, S.A.	1
Příloha č.3.	Struktura společnost EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.	2
Příloha č.4.	Výrobní kapacity	3
Příloha č.5.	Objemy a ceny prodeje	3
Příloha č.6.	Technicko hospodářské normy spotřeby základních surovin	3
Příloha č.7.	Výroba	4
Příloha č.8.	Spotřeba energií.....	4
Příloha č.9.	Mzdy	5
Příloha č.10.	Opravy a údržba.....	6
Příloha č.11.	Výrobní náklady	6
Příloha č.12.	Odbytová režie	6
Příloha č.13.	Správní režie	6
Příloha č.14.	Sociální náklady	6
Příloha č.15.	Investice.....	6
Příloha č.16.	Výkaz zisku a ztráty	6